

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**NECESIDAD DE LA CREACIÓN
DE UN IMPUESTO ÚNICO PARA MEJORAR
LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

SERGIO JOSÉ ORTIZ ZEPEDA

GUATEMALA, MAYO 2008

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**NECESIDAD DE LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO ÚNICO PARA MEJORAR
LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Por

SERGIO JOSÉ ORTIZ ZEPEDA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo 2008



**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. Cesar Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV: Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V: Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO: Lic. Avidan Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados
Vocal: Licda. Ileana Magali López
Secretario: Lic. Ronaldo Amílcar Sandoval

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Edwin Leonel Bautista
Vocal: Lic. Carlos De León Velasco
Secretario: Lic. Ronaldo Amílcar Sandoval

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de la licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

DORIS LUCRECIA ALONSO HIDALGO

Abogada y Notaria
Colegiado 6398



Guatemala, 06 de febrero de 2008

Licenciado

Marco Tulio Castillo Lutín

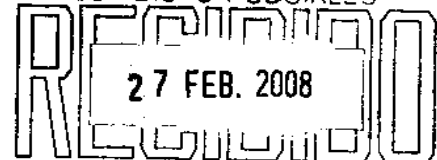
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Universidad de San Carlos de Guatemala

Ciudad Universitaria

Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora:

Firma:

Respetable Licenciado Castillo:

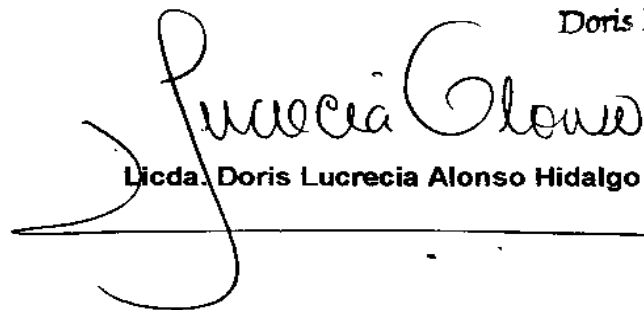
De acuerdo con el nombramiento emitido por esa Jefatura, el día cuatro de junio de dos mil siete, en el que se me faculta para que como Asesora pueda realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar el trabajo de investigación del Bachiller **SERGIO JOSÉ ORTIZ ZEPEDA**, intitulado "NECESIDAD DE LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO ÚNICO PARA MEJORAR LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA", procedo a emitir el siguiente dictamen:

Del trabajo de tesis presentado por el Bachiller **Sergio José Ortiz Zepeda**, se establece que el trabajo de investigación realizado contribuye grandemente y de una manera técnica y científica con los estudiosos del derecho guatemalteco, específicamente en el ramo tributario.

El presente trabajo de Tesis cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo establecido en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis previo a optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, así como del Examen General Público. Se concluye indicando que el Bachiller **Sergio José Ortiz Zepeda**, en su trabajo de investigación ha utilizado la metodología pertinente, y la forma de redacción ha sido clara y práctica para la fácil comprensión del lector.

En tal virtud como Asesora, emito mi **DICTAMEN FAVORABLE** para que el presente trabajo de tesis del Bachiller **Sergio José Ortiz Zepeda** continúe su trámite.

Doris Lucrecia Alonso Hidalgo
Abogada y Notaria


Licda. Doris Lucrecia Alonso Hidalgo

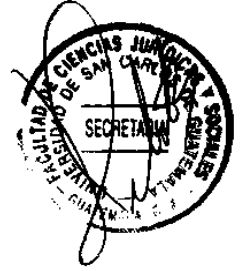
7ª. Avenida 3-74 Zona 9, Edificio "74", 7º. Nivel, Oficina 700
Guatemala, Centroamérica
Teléfonos 2331 9042, 2332 4494 y 2334 0088. Fax: 2331 4655
lucrecia_alonsodeorellana@hotmail.com

UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintiocho de febrero de dos mil ocho.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) BELTER RODOLFO MANCILLA SOLARES, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante SERGIO JOSÉ ORTIZ ZEPEDA, Intitulado: "NECESIDAD DE LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO ÚNICO PARA MEJORAR LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para el Examen General Público.

**LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**

cc.Unidad de Tesis
MTCL/sllh



BELTER RODOLFO MANCILLA SOLARES

Abogado y Notario

Colegiado 4476



Guatemala, 25 de marzo de 2008.

Licenciado

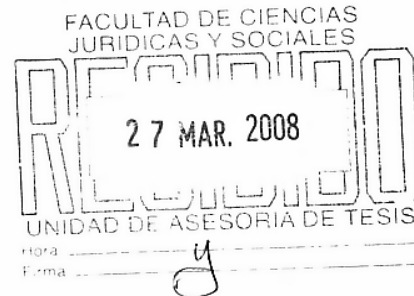
Marco Tulio Castillo Lutin.

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Universidad de San Carlos de Guatemala.

Ciudad Universitaria

Guatemala.



Respetable Licenciado:

De acuerdo con el nombramiento emitido por esa Jefatura, el día veintiocho de febrero de dos mil ocho, en el que se me faculta para que como Revisor pueda realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar el trabajo de investigación del Bachiller **SERGIO JOSÉ ORTIZ ZEPEDA**, intitulado "**NECESIDAD DE LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO ÚNICO PARA MEJORAR LA RECAUDACION TRIBUTARIA**", procedo a emitir el siguiente dictamen:

Del trabajo de tesis presentado por el Bachiller **Sergio José Ortiz Zepeda**, se establece que el trabajo de investigación realizado contribuye grandemente y de una manera técnica y científica con los estudiosos del derecho guatemalteco, específicamente en el ramo tributario además de concordar las conclusiones y recomendaciones con el trabajo elaborado, cumpliendo con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en especial lo establecido en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis previo a optar el título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, así como del Examen General Público. Se concluye indicando que el Bachiller **Sergio José Ortiz Zepeda**, en su trabajo de investigación ha utilizado la metodología pertinente, y la forma de redacción ha sido clara y practica para la fácil comprensión del lector.

En tal virtud como Revisor, emito mi **DICTAMEN FAVORABLE**.

Lic. Belter Rodolfo Mancilla Solares

BELTER RODOLFO MANCILLA SOLARES
ABOGADO Y NOTARIO

6^a. Calle "A" 8-42 Zona 7 Quinta Samayoa.

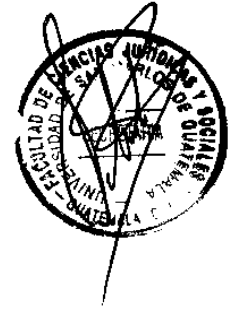
Ciudad de Guatemala.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12 GUATEMALA, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, dieciocho de abril del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante SERGIO JOSÉ ORTIZ ZEPEDA, Titulado "NECESIDAD DE LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO ÚNICO PARA MEJORAR LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.

MTCL/ragm

[Handwritten signatures and stamps]

[Circular stamp: FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, DECANATO]

[Circular stamp: FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, SECRETARIA]



DEDICATORIA

- A DIOS:** Ser supremo, gracias a el estamos aquí.
- A mis padres:** Lic. Sergio Andelino Ortiz Solares y Marta Eloísa Zepeda Abal de Ortiz, que me han brindado todo el apoyo del mundo para mi superación y educación.
- A mis hermanos:** Luis Francisco y Otto René Ortiz Zepeda.
- A mis abuelos:** Francisco Ortiz Blanco y María Enriqueta Solares Melgar de Ortiz; José Rigoberto Zepeda Valladares y Marta Leticia Abal Cifuentes de Zepeda.
- A mi familia:** En especial a mis tíos Ortiz Solares, Zepeda Abal y Osorio Abal.
- A:** Mis amigos y compañeros.
- Especialmente a:** Mario y Yaneth Méndez Lemus e hijos; Licda. Doris Lucrecia Alonso Hidalgo; Lic. Horacio Enríquez; Lic. Manfredo Maldonado; Lic. Belter Mancilla; Lic. Bonerge Mejía; Lic. Giovanni Orellana; Licda. Ingrid Rivera; Lic. Ronaldo Amílcar Sandoval; Lic. Avidan Ortiz; Lic. Roberto Echeverría.
- Agradecimiento especial a:** La Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. El impuesto.....	1
1.1 Antecedentes.....	1
1.2 Prestación de servicios.....	3
1.3 Carácter económico.....	4
1.4 Los tributos en Guatemala.....	11
1.5 Generalidades.....	12
1.5.1 Características y elementos de los impuestos.....	12
1.5.2 Sujetos.....	13
1.5.2.1 Sujetos activos.....	13
1.5.2.2 Sujetos pasivos.....	14
1.5.3 Objeto del impuesto.....	14
1.6 Tasa.....	14
1.6.1 Tasa proporcional.....	14
1.6.2 Tasa progresiva.....	15
1.6.3 Tasa regresiva.....	15
1.7 Tributo.....	15



CAPÍTULO II

	Pág.
2. Diferencia entre tributo e impuesto.....	17
2.1 Impuesto.....	17
2.2 Clasificación doctrinaria de los impuestos.....	17
2.2.1 Impuesto directo.....	17
2.2.2 Impuestos indirectos.....	18
2.2.3 Impuestos personales.....	19
2.2.4 Impuestos reales.....	19
2.2.5 Impuestos ordinarios.....	20
2.2.6 Impuestos extraordinarios.....	20
2.3 Clasificación legal de los impuestos.....	20
2.3.1 Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.....	20
2.3.2 Impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias.....	20
2.3.3 Impuesto al valor agregado.....	21
2.3.4 Impuesto de herencias, legados y donaciones.....	21
2.3.5 Impuesto de la inflación.....	21
2.3.6 Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos.....	22
2.3.7 Impuesto directo.....	23
2.3.8 Impuesto específico sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, mezcladas y alcohol para fines industriales.....	23
2.3.9 Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures,	

2.3.10 preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada.....	23
2.3.11 Impuesto específico sobre la distribución de cervezas y otras bebidas de cereales fermentados.....	24
2.3.12 Impuesto específico sobre la distribución de vinos, sidras, vinos vermouth, vinos espumosos y otras bebidas fermentadas.....	24
2.3.13 Impuesto indirecto.....	24
2.3.14 Impuesto por viajes al extranjero por vía aérea.....	24
2.3.15 Impuesto progresivo.....	25
2.3.16 Impuesto sobre distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas, otras bebidas fermentadas y bebidas gaseosas.....	25
2.3.17 Impuesto sobre la circulación de vehículos.....	25
2.3.18 Impuesto sobre la renta.....	25
2.3.19 Impuesto sobre pasajes aéreos internacionales.....	26
2.3.20 Impuesto sobre productos financieros.....	26
2.3.21 Impuesto único sobre inmuebles.....	26
2.4 Tributo.....	27

CAPÍTULO III

3. Clases de tributo.....	29
3.1 Los tributos: concepto y clases.....	29
3.2 Clases de Tributos.....	29
3.2.1 Impuesto.....	29
3.2.2 Contribuciones especiales.....	30



Página

3.2.2.1	Clasificación de las contribuciones especiales.....	31
3.2.2.1.1	Contribución por mejoras.....	31
3.2.3	Peaje.....	31
3.2.4	Contribuciones parafiscales.....	31
3.2.5	Contribución especial por mejoras.....	32
3.2.6	Arbitrio.....	32
3.2.6.1	Características de los arbitrios.....	33
3.2.7	Tasa.....	33
3.2.7.1	Características de las tasas.....	33
3.3	La obligación tributaria.....	34
3.3.1	Naturaleza Jurídica.....	34
3.3.2	Concepto.....	34
3.3.3	Concepto legal de la obligación tributaria.....	34
3.4	Hecho generador o hecho imponible.....	35
3.4.1	El sujeto activo.....	35
3.4.2	El sujeto pasivo.....	36
3.4.2.1	Clases de sujeto pasivo.....	36
3.4.2.1.1	Contribuyente.....	36
3.4.2.1.2	Responsable.....	36
3.4.3	El objeto.....	36
3.5	Determinación de la obligación tributaria.....	36
3.6	Las bases de recaudación.....	37
3.6.1	Base cierta.....	37
3.6.2	Base presunta.....	38

3.7 Los tributos, según la actividad que afectan.....	38
3.7.1 Sobre los ingresos.....	38
3.7.1.1 Impuesto sobre la renta.....	38
3.7.2 Sobre las ventas.....	39
3.7.2.1 Impuesto al valor agregado.....	39
3.7.3 Impuesto sobre el patrimonio.....	39
3.8 Impuesto sobre documentos, actos y contratos.....	40
3.8.1 Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos.....	40
3.8.2 Impuesto de herencias legados y donaciones.....	40
3.9 Impuesto sobre comercio exterior.....	40
3.10 Infracciones y recursos aduaneros.....	41

CAPÍTULO IV

4. Presupuesto de ingresos y egresos del Estado.....	43
4.1 Caracteres del presupuesto.....	43
4.1.1 Carácter político.....	43
4.1.2 Carácter administrativo.....	43
4.2 Concepto del presupuesto.....	44
4.3 Naturaleza jurídica del presupuesto.....	45
4.4 Clasificación legal del presupuesto.....	45
4.4.1 El presupuesto ley formal.....	45
4.4.2 El presupuesto ley material.....	45

4.5 Definición.....	46
4.6 Proyecto de presupuesto del Estado 2008.....	46
4.7 Guatemala ocupa tercer lugar en transparencia presupuestaria.....	47
4.8 Distribución de las transferencias del gobierno central a las municipalidades.....	48
4.9 Sistema de presupuesto.....	51
4.9.1 Sistema de tesorería.....	53
4.9.2 Sistema de crédito publico.....	54
4.9.3 Sistema de contabilidad gubernamental.....	55
4.10 Presupuesto participativo.....	55
4.10.1 Objetivos del presupuesto participativo.....	56
4.10.2 Entidades del Estado hacen presupuesto participativo.....	56

CAPÍTULO V

5. Necesidad de la creación de un impuesto único.....	59
5.1 Impuesto único a la propiedad inmueble.....	62
5.2 Consecuencias de la aplicación del impuesto único.....	66
5.3 Impuesto único sobre el ingreso de las personas.....	69
5.4 Ventajas del impuesto único.....	74
5.5 Otros beneficios.....	76
5.6 Experiencia internacional.....	77
5.7 Impuesto único a personas físicas.....	82
5.8 Impuesto único a las transacciones.....	83
5.8.1 Ventajas del impuesto único a las transacciones.....	84



	Pág.
5.9 La crisis de los impuestos directos.....	86
CONCLUSIONES.....	89
RECOMENDACIONES.....	91
BIBLIOGRAFÍA.....	93



INTRODUCCIÓN

Esta investigación se eligió debido a que, en nuestro país existe demasiada falta de cultura tributaria, probablemente por el exceso de tributos que nuestra legislación actual regula, además de existir una carga impositiva muy alta y variada, que la mayoría de veces es trasladada al sector mas desamparado de la sociedad guatemalteca siendo estos en el mayor de los casos los consumidores finales.

Los objetivos son demostrar que con la creación de un impuesto único se ayudaría a la recaudación tributaria en Guatemala, además de evitar la doble o múltiple tributación, simplificándose la percepción por parte del Estado, y lo mas importante es que la carga tributaria descansaría sobre la capacidad económica real del contribuyente. Utilizando en esta investigación el método sintético y analítico al momento de recopilar la información así como la técnica de investigación y recopilación bibliográfica. Logrando comprobar que si es necesaria la creación de un impuesto único para mejorar la recaudación tributaria en Guatemala.

El presente trabajo esta comprendido en cinco capítulos: capitulo I el impuesto; capitulo II diferencia entre tributo e impuesto; capitulo III clases de tributos; capitulo IV presupuesto de ingresos y egresos del Estado; y capitulo V necesidad de la creación de un impuesto único.

La presente obra aspira a mostrar al lector las causas y consecuencias de la crisis actual del impuesto sobre la renta personal. Trato de argumentar a favor del Impuesto único como la mejor alternativa para reemplazar la imposición a la renta personal, por un impuesto progresivo sobre el gasto personal, con miras a superar



los problemas estructurales de la imposición, sin menoscabo de los principios básicos de equidad, eficiencia y eficacia que debe satisfacer la tributación.

Es importante la creación de un impuesto único ya que se tiene una gran cantidad de impuestos, especialmente los indirectos, los cuales gravan los artículos de consumo general, siendo estos impuestos trasladados por el vendedor de dichos artículos al consumidor final. Con la creación de un impuesto único se eliminarían este tipo de cargas tributarias, las cuales castigan el bolsillo de la mayoría de la población.

Con la elaboración de ésta investigación se pretende dejar un aporte importante para que quede establecido que, se puede reducir la carga tributaria a la población sin que se reduzca la captación de recursos para el Estado.



CAPÍTULO I

1. El impuesto.

1.1 Antecedentes.

Desde los principios de nuestra creación en las épocas de las cavernas, el hombre se ha preocupado por adquirir bienes por medio del intercambio de ellos o en nuestra época moderna por moneda papel y transferencias electrónicas. Esta cualidad de intercambio se le denomina comercio y que de acuerdo con la definición de Alberto María Carreño es: “El intercambio que realizan los hombres para obtener lo que les hace falta, a fin de satisfacer sus necesidades, dando en cambio algo que si bien es útil, que si bien es necesario para ellos, lo es menos que aquello por lo que lo cambian”¹, y es dividida en cinco grandes periodos: El comercio antiguo, el comercio medieval, el comercio pre-moderno, la época del vapor y la época de la electricidad.

En la época antigua, en Babilonia, ya se pagaban los tributos por medio de servicios prestados o en especie, Grecia, cuna de muchos antecedentes culturales, reconoce la importancia y la necesidad de mantener al Estado, esto se lograba por medio de aportaciones de los ciudadanos quienes en ejercicio de la democracia eran exigentes con la correcta inversión de los tributos que aportaban, de esta época existen antecedentes de dos clases de tributos a saber.

a) Prestaciones voluntarias.

Que el ciudadano pagaba por convicción para el mantenimiento del Estado.

¹ Carreño, Alberto M. **Breve historia del comercio**, pág. 59.



b) Sistema de imposición indirecta.

Se pagaba el impuesto en la compra de las mercancías.

Por su parte, en Roma, al inicio de la historia de este pueblo, los ciudadanos romanos no pagaban impuestos ya que estos eran pagados por los pueblos vencidos, pero con el posterior crecimiento del imperio hubo necesidad de que los ciudadanos romanos pagaran impuestos. A este tipo de contribución pagada por los ciudadanos del imperio romano se le conoció como tributium. Los ciudadanos tenían que pagar impuesto de acuerdo con sus ingresos, principio que hoy es conocido como capacidad de pago.

Posteriormente nos remontamos a la época del imperio de Carlo Magno, quien transmite la corona a su hijo Luis el Piadoso, en el Siglo V, época en que el rey dejó de tener el poder que tenía convirtiéndose en un noble más, muchas veces con autoridad inferior a la de otros nobles, teniendo superioridad jerárquica más no autoridad. En esta época prácticamente desaparece el comercio, transformándose la economía en rudimentaria y rural, esperándose del campo solamente el producto reservado para uso y consumo de los habitantes, casi no hay comercio. Durante esta época de oscurantismo no existe mayor información sobre la tributación, ya que la riqueza no provenía del intercambio de bienes.

Es hasta el Siglo XI en que en Europa se encuentra dividida en grandes extensiones, dominadas por un gran señor ligado al rey pero no supeditado a él, sino



que en algunas ocasiones enfrentando al mismo rey. En esta época los siervos tenían dos clases de obligaciones para con los señores: una con la prestación de servicios y otra de carácter económico; analizaremos en que consisten las dos.

1.2 Prestación de servicios.

- a) Cultivar los terrenos propios del señor.
- b) Se fijaba el número de días de trabajo que debían destinar a cuidar los viñedos del señor, segar sus trigos, almacenar sus mieces; además se fijaba si debían trabajar solos o con animales y personas.
- c) Debían también transportar la leña, la piedra, los alimentos, reparar caminos.
- d) Confiscación de bienes de quienes faltaran a la fe jurada.
- e) Derecho de naufragio, que establecía que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba pertenecían al señor.
- f) Derecho del señor sobre los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio, así como los bienes de los que morían intestados, y los tesoros ocultos.
- g) Derecho de toma, que consistía en obtener todo lo que el señor necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario.
- h) Derecho de guarda. Derecho de guardar los bienes del obispado cuando este estuviera vacante conservando para si los productos de dichos bienes.



1.3 Carácter económico.

- a) Capitación: censo que se pagaba por cabeza cada año.
- b) Servidumbre matrimonial: cantidad que se pagaba por siervo o sierva que se casaba, ya sea con persona extraña al feudo o del mismo feudo, siendo mayor la cantidad si el cónyuge era extraño al feudo.
- c) Mano muerta: derecho del señor feudal para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos.
- d) Derechos de relieve: los parientes colaterales no tenían derecho a heredar, pero si el señor feudal autorizaba la herencia tenían que pagar una cantidad elevada por el derecho.
- e) Censo: renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción al predio que poseían, si no pagaban se les despojaba o se les exigía una multa.
- f) Pecho o talla: carga impuesta una o mas veces al año, a una misma familia; se llamaba talla, porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla en madera con un cuchillo como prueba del pago.
- g) Multas: que se pagaban por la comisión de diversos delitos, se fijaban en forma arbitraria, pero además los acusados debían pagar derechos por el servicio de justicia.
- h) Derechos de peaje: gravar el tránsito de mercaderías, los señores interceptaban los caminos y no dejaban pasar a nadie sino hasta que pagara.



Por otra parte los impuestos establecidos por los señores feudales dieron origen a muchos de los tributos que conocemos en la actualidad como lo vemos a continuación.

Tributo feudal

Impuesto Actual

Derecho de peaje.

En Guatemala no son impuestos los aranceles a la importación, gravando la entrada de productos de un país, teniendo una finalidad proteccionista adicionalmente con fin fiscal.

Derecho de relieve

Impuestos sobre transmisiones hereditarias, como el impuesto sobre herencias legados y donaciones.

Censo

Impuesto sobre la propiedad territorial, en Guatemala el IUSI.

Multas

Que subsisten como sanciones de tipo pecuniario, tanto en el campo administrativo como en el campo judicial.

Sistema de imposición indirecta

Impuesto al valor agregado.

Tributum o stipendium

Impuesto sobre la renta.



Estos cinco grandes periodos datan de los años bíblicos del comercio egipcio, la disolución del gran imperio romano en el año 475 D.C., descubrimientos geográficos del Siglo 15 D.C., las primeras patentes de la maquina de vapor en el año 1769 y culminando con el tendido del primer cable submarino por el mar atlántico en 1866.

Dentro de las etapas antes citadas estas se logra apreciar que dentro de cada una de ellas fueron desarrollando imperios, monarquías, repúblicas, consulados por lo que resta la historia, y dentro de cada uno de ellos para poder sustentarse se crearon los impuestos, donde al principio era el tributo por tierras conquistadas, y donde estos se pagaban en piezas de oro, esclavos, bienes o servicios, y que mas tarde se convertirían en regulaciones, como la protección a las tierras en las épocas feudales y la tenencia de tierras que hasta en nuestros días existe.

Asimismo, de manera paralela se fueron creando comerciantes que no contribuían a las arcas de sus gobiernos, tratando de comerciar productos sin el conocimiento de sus amos, reyes, señores feudales, páter familias, hacienda real, secretaria de hacienda o cualquier otro sinónimo dado para las diferentes culturas y civilizaciones. De igual manera como en nuestros días esta actividad es penada, aunque los castigos ahora en día son mas humanos, ya que en tiempos pasados la mejor elección era la amputación de una de las extremidades o simplemente colgarlos, hoy día este tipo de evasión es un delito de consecuencia penal variando en los países por la pena, desde la retribución del pago actualizado, con multas recargos, hasta pena corporal.



El origen de los impuestos está vinculado a la aparición de las sociedades políticas mismas. Ellos estaban presentes formalmente en los griegos, en los mayas y en diversas culturas más antiguas; luego se presentaron de manera diversa en los períodos de la conquista y de la colonia, tomando diferentes formas. A lo largo de la historia también ha sido común que los grupos vencedores impongan tributos a los vencidos, legitimados exclusivamente en la fuerza. También los impuestos han sido detonantes de movimientos sociales, la guerra de independencia norteamericana se inició como una rebelión de los habitantes ingleses en las trece colonias del nuevo continente en protesta ante el intento del rey Jorge III de gravar los embarques de té, en adición a los tributos que ya se cobraban sobre azúcar, vino y otros productos importados. No obstante los impuestos legales modernos, como los conocemos hoy, son relativamente jóvenes, se instauraron a finales del Siglo XIX y principios del Siglo XX.

Dentro de este contexto, en la historia de la humanidad aparecen pequeñas propiedades llamadas alodios, las que pertenecían a un señor independiente de las que podía disponer libremente. Dentro de las grandes propiedades existían reservas para que las explotara el señor, otras para que las explotaran los cortesanos quienes pagaban por esta explotación y así se desarrollo el sistema impositivo, modificándose de acuerdo con las necesidades de los grupos dominantes y de la población en general.



Siempre en la antigüedad, antes del descubrimiento y posterior conquista de América, los Quiches, Tamub, Ilocab, Rabinleb, Cakchiqueles, ya tenían un concepto del tributo. Estas organizaciones formaron una sociedad estamentaria en cuya cúspide estaban los jefes de las parcelas conocidos como Ah Pop, quienes eran alimentados y sostenidos por los tributos de las clases bajas. El tributo represento la entrega de especies, también lo fueron trabajos a favor de los jefes, así por ejemplo en la escalinata jeroglífico 3 de Yaxchilan, sugiere que el trabajo del escribano era un tributo².

El impuesto sobre la renta fue creado originalmente para gravar a los ciudadanos de mayores ingresos y trasladar parte de su riqueza a los pobres y a la clase media. Hasta mediados del Siglo XIX este impuesto no existía en Gran Bretaña, Estados Unidos ó Francia, que fueron los pioneros, a pesar de que si se presentaban impuestos temporarios exigidos para pagar las guerras, como en el caso de Gran Bretaña para pagar la guerra contra Napoleón, entre 1799 y 1816 y en el caso de Estados Unidos que se impusieron algunos gravámenes durante la guerra civil desde 1861 hasta 1865. En Francia se creó el impuesto a la renta del capital en 1871 al lado de los ya existentes impuestos a productos como el aguardiente, el tabaco, el vino, la cerveza y el azúcar, los cuales se mantuvieron sin modificaciones importantes hasta la primera guerra mundial. En 1874 Inglaterra instauró el impuesto a las ganancias como un embargo permanente a sus ciudadanos; Estados Unidos también lo introdujo en 1913, convirtiéndolo en permanente con la enmienda 16 de la Constitución, tanto en

² www.es.wikipedia.org/wiki/Tributo



Inglaterra como en los Estados Unidos tomó aproximadamente 50 años vender la idea de un impuesto permanente a las ganancias.

Uno de los impuestos del sistema tributario colonial, era el de la alcabala, lejano antecedente de los impuestos a las ventas, que gravaba las transacciones y las enajenaciones, con una tasa que fue ascendiendo paulatinamente. Solo en la segunda mitad del Siglo XX toman relevancia los impuestos indirectos, después de aplicárseles varias reformas para evitar que se paguen en cascada y coincidiendo con la disminución de los recaudos por impuestos al comercio exterior.

Precisamente la aceleración del proceso de liberación comercial y el desmonte de las barreras arancelarias instauradas en el período de entreguerras, generó la necesidad de buscar nuevas fuentes de financiación del Estado y es allí cuando el IVA aparece como la respuesta adecuada a esas necesidades de recaudo. Resulta entonces que los consumidores terminan pagando directamente los costos de los procesos de liberación comercial. Esto se hace más evidente cuando se introducen discusiones acerca de armonización tributaria al interior de las asociaciones entre países, como los casos de la Comunidad Andina de Naciones y el Mercosur.

El IVA se empezó a proponer en Francia en los años veinte, pero solo fue implementado en ese mismo país en 1954; Japón lo propuso en 1949. En América Latina fue implementado por Brasil en 1967 al mismo tiempo que lo fue en Dinamarca. Estos dos últimos casos constituyeron el inicio de un proceso de expansión en los dos



continentes: en 1979, de un total de 27 países que lo habían adoptado, correspondían a Europa y 12 a América; durante los años ochenta el número total ascendió a 47 y una ampliación fuerte se presentó durante los años noventa alcanzando 123 países en 2001. Es destacable que Estados Unidos no ha introducido el impuesto.

En los últimos 30 años el Fondo Monetario Internacional ha tenido un papel fundamental en la implementación del IVA. Una investigación reciente sobre las facetas críticas muestra que la fase ascendente de la implementación ha sido beneficiosa pero que exige una buena estructuración e instrumentación y que el proceso tarda algunos años. Este impuesto puede ser una herramienta indispensable para movilizar recursos y modernizar el sistema tributario, pero solo si se lo estructura e instrumenta bien, diferenciándolo del impuesto a las ventas minoristas que gravan solo al consumidor final, aquí la recaudación se hace a través de todo el proceso de producción.

A lo largo de la historia la recaudación se ha transformado profundamente en su esencia, objeto, técnica de recaudación y finalidad, al mismo tiempo que se han dado los cambios en la organización social, en la política y en la economía. Los impuestos han pasado de medio de cobertura de necesidades eventuales a fuente financiera permanente, de prestaciones para fines determinados a recursos sin asignación específica diferente a los gastos generales del Estado, de estar a cargo de ciertos grupos a gravar la mayoría de la población, del pago en especie o en servicios al pago



monetario, de fuente financiera complementaria a principal fuente de ingresos públicos y de un medio puramente financiero de la hacienda pública a instrumento para el logro de fines políticos extra fiscales como redistribución de la riqueza, promoción de actividades económicas determinadas o promoción del desarrollo en regiones geográficas escogidas por el poder político. En los últimos años se han generalizado otros impuestos, como aquel que grava las transacciones financieras, el aplicado a los combustibles y los aportes parafiscales destinados a financiar la seguridad social.

1.4 Los tributos en Guatemala.

Los tributos son parte fundamental de los recursos públicos del Estado, pero no es esta faceta la más caracterizada porque el tributo representa una auténtica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una gran cantidad de relaciones jurídicas, derechos del Estado, obligaciones de los contribuyentes, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y el Estado, que en base a la potestad que le da el poder imperio hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

El objeto del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo periódica o no, dependiendo del hecho que la motive, a que esta obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero, con carácter excepcional, en algunos países existen normas donde se encuentra reconocida la prestación en especie, en Guatemala no es así.



La obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en la Constitución Política de la República. La legislación tributaria guatemalteca, dentro de los principios que la inspiran, contempla el de reserva de ley para la imposición de los tributos, y garantiza así la obligatoriedad y exigibilidad del mismo por medio de la norma; este principio o sea el de reserva de ley, se encuentra regulado en los artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, así como el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

El Código Tributario, en su artículo 10, reconoce cuatro tipos de tributos: los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

1.5 Generalidades.

1.5.1 Características y Elementos de los Impuestos.

Por la importancia que representan los impuestos en los ingresos del Estado, se exponen algunas características importantes:

- Es una prestación en dinero o en especie que no tiene contraprestación directa por parte del Estado;
- La imposición se establece unilateralmente por el Estado en forma general;
- Es la cantidad que constituye una obligación.
- Deben ser establecidos por la ley.



- Debe ser proporcional y equitativo. No confiscatorio.
- Esta a cargo de personas físicas y morales.
- Que se encuentran en la situación jurídica prevista por la ley.
- Debe destinarse a cubrir los gastos públicos.
- Es de carácter coactivo, es decir, si no se cumple, el Estado puede utilizar el poder legal para hacerlo cumplir y
- El destino de los impuestos es satisfacer necesidades colectivas.
- Solamente el Organismo Legislativo los puede crear.

Los impuestos están compuestos por algunos elementos, entre los que destacan los siguientes.

1.5.2 Sujetos.

Son los agentes que participan en el proceso de recaudación. De este modo tenemos que, existen dos tipos de sujetos.

1.5.2.1 Sujetos activos.

Aquellos que tienen el derecho de exigir el pago de los tributos. En este grupo tenemos a la federación, las entidades federativas y a los municipios.



1.5.2.2 Sujetos pasivos.

Son los causantes o contribuyentes que pueden ser personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras que tienen legalmente la obligación de pagar algún impuesto.

1.5.3 Objeto del impuesto.

Es aquello que normalmente da el nombre a la contribución respectiva, por ejemplo: el ingreso, el valor agregado, el activo, etc.

1.6 Tasa.

Es el monto del impuesto expresado, por lo regular, en porcentaje. Existen las siguientes modalidades.

1.6.1 Tasa proporcional.

Cuando los ingresos personales varían en la misma proporción que lo hacen los impuestos;



1.6.2 Tasa progresiva.

Cuando los ingresos personales se incrementan en una mayor proporción que el incremento en los impuestos y

1.6.3 Tasa regresiva.

Cuando los ingresos personales se incrementan en una menor proporción que el incremento en los impuestos.

1.7 Tributo.

Cargos sobre las rentas, las propiedades, las mercancías o los servicios, que se hacen para el sostenimiento del gobierno el suministro de servicios. Generalmente se cargan en el punto de adquisición, venta, importación, exportación y lo pagan las personas o sociedades al gobierno central o secciones en forma de impuestos, tasas y contribuciones especiales impuesto, contribución u otra contribución fiscal, gravamen prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los artículos 9 y 10 Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario establece que son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Las



clases de tributos son las siguientes: a) Impuestos, b) Arbitrios, c) Contribuciones especiales, y d) Contribuciones por mejoras.



CAPÍTULO II

2. Diferencia entre tributo e impuesto.

2.1 Impuesto.

Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y personales, para sostener los gastos del Estado. Estos no pueden establecerse más que por el Organismo Legislativo. Recurso percibido por el Estado en forma coactiva, de los sujetos pasivos obligados a ello, dentro del ámbito espacial de validez jurídica del Estado del cual forma parte por razones políticas económicas o sociales, sin percibir el sujeto pasivo contraprestación directa o inmediata alguna. Dichos recursos serán utilizados por el Estado para cumplir con sus obligaciones. Tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Según el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 11 establece impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada directamente con el contribuyente.

2.2 Clasificación doctrinaria de los impuestos.

Los jurisconsultos clasifican los impuestos para su estudio en.

2.2.1 Impuesto directo.

Es aquel impuesto establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u



objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente por un tercero, un caso típico es el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre inmuebles. Dentro de las características de los impuestos directos tenemos las siguientes³.

- 1) Gravan el patrimonio en forma total, impuestos sobre los activos fijos.
- 2) Gravan el patrimonio en forma parcial, impuestos inmobiliarios y provinciales, en Guatemala, el impuesto único sobre inmuebles.
- 3) Gravan las rentas como beneficios periódicos, un ejemplo en Guatemala, puede ser el pago del impuesto sobre la renta.
- 4) Gravan beneficios esporádicos debidamente comprobados, en Guatemala, un ejemplo son las retenciones en forma definitiva del impuesto sobre la renta y el impuesto de herencias, legados y donaciones.

2.2.2 Impuestos indirectos.

Grava los objetos de consumo en general o determinados servicios y se encuentran incluidos dentro del precio con indicación o sin ella. Este tipo de impuestos se establece tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final siendo este el que al final paga la totalidad del impuesto, como lo podemos observar en la traslación del impuesto al valor agregado, un tipo impositivo

³Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho Financiero Parte I Finanzas Publicas**, pág. 104.



del doce por ciento (12%),⁴ dentro de las características de los impuestos indirectos tenemos las siguientes.

- 1) Gravan la venta, transferencia, exportación de bienes y suministro nacional, ejemplos: impuesto al valor agregado, impuestos nacionales a los consumos, impuesto nacional a la primera transferencia en el mercado de automotores, impuestos aduaneros a la exportación.
- 2) Gravan la adquisición, importación o consumo de bienes y servicios.
- 3) Gravan el ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas.
- 4) Gravan la exteriorización documentada de actos y negocios jurídicos.

2.2.3 Impuestos personales.

Es aquel que se establece por razón de las circunstancias de la persona que ha de ser el sujeto pasivo del mismo, ejemplo: la soltería, numero de hijos, tienen en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza que el mismo puede poseer, para lo que el Estado considera la situación como persona de cada contribuyente, pues las rentas o la riqueza de una persona pueden variar de acuerdo con las circunstancias personales.

2.2.4 Impuestos reales.

Tienen en cuenta la riqueza por si misma, el Estado solo constata la renta o riqueza de los individuos sin considerar su situación individual como personas ejemplo: impuesto único sobre inmuebles.

⁴ **Ibíd.** Pág. 107.



2.2.5 Impuestos ordinarios.

Es aquel impuesto que forma parte de las finanzas del Estado, normalmente, gravan la renta de las economías privadas y el capital.

2.2.6 Impuestos extraordinarios.

Son de carácter excepcional, son transitorios, para su sanción, es decretada una determinada necesidad de la administración pública.

2.3 Clasificación legal de los impuestos.

2.3.1 Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.

Impuesto que grava la distribución del petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional.

2.3.2 Impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias.

Se establece un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas mercantiles o agropecuarias, domiciliadas o situadas

En el territorio nacional. El impuesto recae sobre la propiedad de las empresas, sean éstas mercantiles o agropecuarias.⁵

⁵www.portal.sat.gob.gt/ct/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=121&Itemid=223&limit=1&limitstart=1



2.3.3 Impuesto al valor agregado.

Impuesto específico que es generado por la venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos; la prestación de servicios en el territorio nacional; las importaciones; el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; la adjudicación de bienes muebles e inmuebles en pago; los retiros de bienes muebles para su uso o consumo personal o de su familia; la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario; la venta o permuta de bienes inmuebles; la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

2.3.4 Impuesto de herencias, legados y donaciones.

Impuesto que grava las donaciones entre vivos o enajenaciones a título gratuito, de bienes muebles o inmuebles, dinero en efectivo, acciones nominales o valores cotizables, sea cual fuere el lugar donde se encuentren, siempre que el acto o contrato se hubiere celebrado en la República y otros actos similares⁶.

2.3.5 Impuesto de la inflación.

También llamado ejercicio del señoreaje, significa que el gobierno puede obtener recursos mediante a su derecho a crear dinero. Cuando el sector público financia su déficit imprimiendo dinero, que el público añade a sus tenencias de saldos nominales

⁶www.portal.sat.gob.gt/ct/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=121&Itemid=223&limit=1&limits tart=1



para mantener constante el valor real de sus saldos monetarios, se dice que el sector público se está financiando a sí mismo mediante el impuesto de la inflación⁷.

2.3.6 Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos.

Impuesto sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en esa ley. Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes: a) Los contratos civiles y mercantiles; b) Los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, de presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial. c) Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero; d) Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras, por concepto de primas pagadas o pagos de fianzas correspondientes a pólizas de toda clase de seguro o de fianza; e) Los comprobantes por pagos de premios de loterías, rifas y sorteos practicados por entidades privadas y públicas; f) Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables; y, g) Los documentos que acreditan comisiones que pague el Estado por recaudación de impuestos, compras de espacios fiscales y cualquier otra comisión que establezca la ley.

⁷www.portal.sat.gob.gt/ct/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=121&Itemid=223&limit=1&limits tart=1



2.3.7 Impuesto directo.

Es aquel que se carga directamente sobre el contribuyente como el impuesto sobre la renta, licencia de conducir, sobre el patrimonio y otro⁸.

2.3.8 Impuesto específico sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, mezcladas y alcohol para fines industriales.

Impuesto que grava la distribución en el territorio nacional de bebidas alcohólicas destiladas, mezcladas y alcohol para fines industriales, tanto de producción nacional o que sean importadas.

2.3.9 Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada.

Impuesto que grava la distribución en el territorio nacional de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, tanto de producción nacional o que sean importadas.

⁸ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth Derecho Financiero; ed. Guatemala, Guatemala Centro América. 2004. Editorial Comunicación Grafica G&A. pág. 104.



2.3.10 Impuesto específico sobre la distribución de cervezas y otras bebidas de cereales fermentados.

Impuesto que grava la distribución en el territorio nacional de cervezas y otras bebidas de cereales fermentados. Los ingresos percibidos por este impuesto se destinarán específicamente a fortalecer el financiamiento de los gastos de salud preventiva y curativa a cargo del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

2.3.11 Impuesto específico sobre la distribución de vinos, sidras, vinos vermouth, vinos espumosos y otras bebidas fermentadas.

Impuesto que grava la distribución en el territorio nacional de vinos, sidras, vinos vermouth, y otras bebidas fermentadas. Los ingresos percibidos por este impuesto se destinarán específicamente a fortalecer el financiamiento de los gastos de salud preventiva y curativa a cargo del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

2.3.12 Impuesto indirecto.

Es aquel que se carga al que consume como el impuesto al valor agregado, sobre el consumo de cerveza, cigarrillos y otros⁹.

2.3.13 Impuesto por viajes al extranjero por vía aérea.

Tasa fija enterada por cada viajero en el momento de dejar el suelo nacional.

⁹ Monterroso Velásquez de Morales, G. Ob. Cit. Pág. 105.



2.3.14 Impuesto progresivo.

Son los impuestos en los que el tipo impositivo medio es más alto en el caso de las personas que tienen rentas más altas. El impuesto es regresivo si el tipo impositivo medio es más bajo en las personas con rentas más altas; y, es proporcional si el tipo impositivo medio es igual cualquiera que sea el nivel de la renta.

2.3.15 Impuesto sobre distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas, otras bebidas fermentadas y bebidas gaseosas.

Impuesto que gravaba la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas, otras bebidas fermentadas y bebidas gaseosas, tanto de producción nacional como importadas, que eran distribuidas en el territorio nacional.

2.3.16 Impuesto sobre la circulación de vehículos.

Impuesto específico de carácter anual, sobre la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendidos dentro de la soberanía del Estado.

2.3.17 Impuesto sobre la renta.

Impuesto directo que se aplica a la renta que obtenga toda entidad, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.



2.3.18 Impuesto sobre pasajes aéreos internacionales.

Impuesto que gravita sobre todos los boletos aéreos expedidos en Guatemala, y órdenes de pasajes cubriendo transportación aérea, asimismo aquellos boletos vendidos en el exterior y cuyos vuelos se originen en el territorio nacional, haciendo responsables de su recaudación a la compañía transportadora.

2.3.19 Impuesto sobre productos financieros.

Impuesto específico que grava los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en el país. Para efectos de este impuesto, los diferenciales entre el precio de compra y el valor en que se redimen los títulos-valores, con cupón o tasa cero (0), se consideran intereses.

2.3.20 Impuesto único sobre inmuebles.

Impuesto anual cuyo hecho generador es la propiedad o posesión de un bien inmueble ubicado en el territorio de la República de Guatemala, independientemente de que el inmueble se encuentre inscrito o no en la Registro de la Propiedad. Para los efectos de la determinación del impuesto, se comprende terreno y construcción en el área urbana y solamente extensión territorial en las áreas suburbana y rural. La administración de este impuesto se ha trasladado gradualmente a las municipalidades.



2.4 Tributo:

Según el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República en el artículo 9 establece “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

En resumen los tributos son el género y los impuestos son la especie todos los impuestos son tributos pero no todos los tributos son impuestos.

Tributo es el concepto económico o jurídico más amplio que incluye a los impuestos. Los tributos son todos los pagos que los contribuyentes realizan a la administración para sufragar los gastos de esta. El impuesto es un tipo de tributo que se satisface cuando se realiza o se cumple el hecho imponible. Ejemplo: en la renta se paga cuando se obtienen ingresos (que es el hecho imponible), o en patrimonio cuando se tiene la propiedad de unos valores que obligan a ello.

Otros tributos son las tasas: precios públicos que se satisfacen cuando se solicitan ciertos servicios de la administración. Y las contribuciones especiales: pagos concretos para actuaciones (parecidas a los impuestos) pero que solo se cobran a los beneficiarios de ellas. Ejemplo: el asfaltado de una calle de una urbanización a cargo de los residentes de esa calle.





CAPÍTULO III

3. Clases de tributo.

3.1 Los tributos: concepto y clases.

Como mencione anteriormente en este trabajo tributo es Según el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República en el artículo 9 establece “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” y son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos¹⁰.

3.2 Clases de tributos.

El propio Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece en su artículo 10 que existen tres clases de tributos: Impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

3.2.1 Impuesto.

Como se menciona anteriormente es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada directamente con el contribuyente. Impuestos

¹⁰ www.fiscal-impuestos.com/2.Principios-generales.html



son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Frente a los tipos anteriores, el elemento objetivo del hecho imponible no supone, en ningún caso, una actividad administrativa. La realización del hecho imponible corresponde exclusiva y únicamente al sujeto pasivo, sin intervención alguna de la administración (sin contraprestación), apareciendo la coactividad en el momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Finalmente, se debe tener en cuenta que gozan de la naturaleza de los tributos las denominadas exacciones parafiscales, siendo éstos aquellos tributos que en su recaudación o empleo no siguen el régimen normal o típico de los tributos.

3.2.2 Contribuciones especiales.

En la contribución especial existe también una actividad administrativa, pero, a diferencia de la tasa, dicha actividad surge sin que medie una petición del contribuyente, es decir, existe una actuación de la Administración que, sin ir dirigida a un sujeto pasivo en especial, le ocasiona un beneficio y por ello debe pagar el tributo.



3.2.2.1 Clasificación de las contribuciones especiales.

3.2.2.1.1 Contribución por mejoras.

En este tributo el beneficio es recibido por los contribuyentes se traduce en obras publicas, este beneficio lo reciben los contribuyentes que tienen propiedades cercanas a los lugares que fueron objeto de las mejoras, por lo que se considera efectivo que sean estos beneficiarios directos que paguen el tributo.

3.2.3 Peaje.

Este es un tributo que significa la prestación dineraria que se exige por la circulación en una vía de comunicación vial u otra, se ha discutido mucho la naturaleza de esta clase de tributo (es tributo porque el Estado lo exige ejerciendo su poder imperio, ubicándolo dentro de las contribuciones por mejoras).

3.2.4 Contribuciones parafiscales.

Son contribuciones recabadas por ciertos entes públicos autónomos, para su financiamiento, el provecho que proporcionan estos tributos es para un grupo limitado de personas de determinado grupo social o profesional.



3.2.5 Contribución especial por mejoras.

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor inmueble beneficiado.

Ejemplo.

Las cantidades que una municipalidad pueda exigir a los propietarios de inmuebles situados en una calle por las obras de alcantarillado, ya que se entiende que las obras redundan en beneficio de los propietarios de los inmuebles y aumentan el valor de sus bienes.

3.2.6 Arbitrio.

Según el artículo 12 del decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario, es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. Son medios ordinarios y extraordinarios que se conceden generalmente a los municipios para obtener recursos y cubrir necesidades.



3.2.6.1 Características de los arbitrios.

- 1) Es pecuniario, siempre en dinero.
- 2) Es obligatorio, todos los vecinos tienen la obligación de pagarlos.
- 3) Se encuentran establecidos en la ley.
- 4) Es restringido a su territorio.

3.2.7 Tasa.

Es la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso de ciertos servicios públicos, es un tributo cuyo hecho generador es la actividad del Estado, hallándose esta actividad íntimamente ligada a un contribuyente en un momento determinado. En Guatemala, ni la Constitución Política de la República, ni el Código Tributario decreto 6-91 reconoce las tasas como tributos.

3.2.7.1 Características de las tasas.

- 1) Es un tributo que el Estado exige en virtud de su poder imperio.
- 2) Solamente puede ser creada por la Ley.



3) El hecho generador es una actividad que el Estado cumple, vinculado a la obligación del pago de la misma.

4) El producto de la recaudación es destinado en forma exclusiva al servicio que cumple.

5) El servicio que con el pago de la tasa se percibe es divisible para poder ser individualizado y personalizado, por la propia naturaleza particular de la tasa.

3.3 La obligación tributaria.

3.3.1 Naturaleza Jurídica.

La única fuente de la obligación tributaria es la ley.

3.3.2 Concepto.

Es el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

3.3.3 Concepto legal de obligación tributaria.

Artículo 14 Código Tributario.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.



Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

3.4 El hecho generador o hecho imponible.

Art. 31 Código Tributario. Concepto.

Hecho generador es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Elementos de la obligación tributaria.

Sujeto. Activo-pasivo;

Objeto.

3.4.1 El sujeto activo.

Por excelencia es el Estado. Las municipalidades también pueden ser sujetos activos en el caso de los arbitrios y contribuciones por mejoras. También existen sujetos activos supranacionales, por ejemplo el caso de la Organización de Naciones Unidas que estableció un impuesto progresivo a los sueldos de sus funcionarios, otro ejemplo es la comunidad europea del carbón y del acero que ha instituido un gravamen sobre la producción de carbón y acero que es exigido a las empresas productoras.



3.4.2 El sujeto pasivo.

Es la persona individual o jurídica sometida al poder tributario del Estado, es decir, la que debe cumplir la prestación fijada por la ley. Definición legal de sujeto pasivo, artículo 18 Código Tributario.

3.4.2.1 Clases de sujeto pasivo.

El Código Tributario establece dos clases de sujeto pasivo.

3.4.2.1.1 Contribuyente.

Es el obligado por deuda propia (Art. 21)

3.4.2.1.2 Responsable.

Es el obligado por deuda ajena (Art. 25)

3.4.3 El objeto.

Es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de la suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie.

3.5 Determinación de la obligación tributaria.

Determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a



establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho (hechos generadores) de cuya producción deriva la sujeción el tributo. Al verificarse el hecho generador debe efectuarse una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, es decir, se adapta a la situación de cada sujeto pasivo, dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular.

En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación tributaria. En algunos casos suele emplearse la palabra liquidación.

Art. 103 Código Tributario. Determinación. La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

3.6 Las bases de recaudación.

3.6.1 Base cierta.

Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en



una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Base cierta, artículo 108 Código Tributario.

3.6.2 Base presunta.

Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, es lo que se conoce como determinación con base presunta. Base presunta, artículo 109 Código Tributario.

3.7 Los tributos, según la actividad que afectan.

3.7.1 Sobre los ingresos.

3.7.1.1 Impuesto sobre la renta.

La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene propiedad de ser una fuente productiva y durable. Comparando estos conceptos con la ciencia natural, y según la concepción analizada, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce. El impuesto sobre la renta es un impuesto típicamente directo que grava las ganancias que obtiene el sujeto pasivo.



3.7.2 Impuesto sobre las ventas.

3.7.2.1 Impuesto al valor agregado.

Se trata de un impuesto indirecto que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de la exteriorización de la capacidad contributiva.

Es importante señalar que bajo la denominación genérica de impuestos al consumo se comprenden aquellos que gravan en definitiva al consumidor de determinado bien.

3.7.3 Sobre el patrimonio.

Impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) e impuesto único sobre inmuebles (IUSI).

Impuesto sobre el patrimonio (ejemplo: IEMA) es el típico impuesto directo que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva. En términos generales, es el impuesto anual y periódico que grava el monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes.

El Inmobiliario (ejemplo: IUSI) es el impuesto que grava el valor de los activos inmuebles de una persona.



3.8 Sobre documentos actos y contratos.

3.8.1 Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos.

Son denominados impuestos documentales y gravan un movimiento de riqueza, ya sea que este movimiento corresponda a un traspaso de riqueza o de determinados actos que la ponen de manifiesto.

3.8.2 Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

Es denominado doctrinariamente como impuesto al enriquecimiento patrimonial gratuito. Es un impuesto directo que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva derivada del enriquecimiento concreto que la porción transmitida ha significado para el heredero, legatario o donatario

3.9 Impuesto sobre comercio exterior.

Derechos arancelarios de importación (DAI) regulados en el sistema arancelario centroamericano (SAC).

El código aduanero uniforme centroamericano (CAUCA) y leyes conexas. El CAUCA es el anexo de la resolución 85-2002 del consejo arancelario aduanero centroamericano, su publicación en el Diario Oficial fue ordenada por el acuerdo No. 370-2002 del Ministerio de Economía. Tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los países signatarios conforme los requerimientos del mercado común centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración.



3.10 Infracciones y recursos aduaneros:

Constituye infracción aduanera toda transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera. Las infracciones aduaneras pueden ser:

- Administrativa. Toda acción u omisión que signifique transgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito.
- Tributaria. Toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito.
- Penal. Toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito.





CAPÍTULO IV

4. presupuesto de ingresos y egresos del Estado.

El principio constitucional del presupuesto en Guatemala, se encuentra normado en el artículo 237 de la Constitución Política de la República, el presupuesto es el documento legal en el que en forma sistemática y anticipada el Estado calcula los ingresos que estima percibir, y autoriza los gastos que habrá de realizar en un periodo determinado.

4.1 Caracteres del Presupuesto.

4.1.1 Carácter político.

El presupuesto es un plan de gobierno, es la expresión del programa político a futuro, los objetivos que persigue el gobierno se manifiestan y representan numéricamente en el presupuesto.

4.1.2 Carácter administrativo.

Porque establece la prestación de servicios públicos y el cumplimiento de actividades administrativas que requieren del desembolso de dinero para su funcionamiento.



4.2 Concepto del presupuesto.

La ley del presupuesto es un acto administrativo, constituyendo una regla de Derecho, que regula la vida económica y social de un país con significación jurídica, de carácter unitario, fuente de derechos y obligaciones para la administración con efectos para los particulares, que puede modificar el Derecho objetivo y subjetivo de terceros, es parte de la legislación libre, por ser exteriorización de un poder cuya libre voluntad no puede estar restringida por actos preexistentes emanados de el.

El presupuesto tiene carácter de ley, fuente de derechos y obligaciones de la administración pública. La ley del presupuesto es aprobada por el Organismo Legislativo a propuesta del Organismo Ejecutivo y posteriormente publicada en el Diario de Centroamérica, no puede ser tomado como un acto puramente contable, sino jurídico. Es una legislación libre proveniente directamente de la Constitución y con incidencia en las leyes, siendo además, como se menciono anteriormente, fuente de derechos y obligaciones de la administración pública.

El Estado actúa sobre la economía, y la acción estatal en cuanto al presupuesto debe cumplirse conforme a un plan esencial preestablecido en el, que refleja toda la actividad económica de un país, siendo acto de previsión de los probables ingresos y gastos de la nación conforme a la recaudación tributaria y a la proyección de gastos.



4.3 Naturaleza jurídica del presupuesto.

El presupuesto adopta la forma de una ley porque es fuente de derechos y obligaciones para el Estado y los particulares, que tienen incidencia en la vida de toda una nación, por lo que para su aprobación deben cumplirse todos los requisitos establecidos en la Constitución Política de la República y en la ley orgánica del presupuesto, la naturaleza jurídica del presupuesto será por lo tanto el de una ley ordinaria, vigente y positiva.

4.4 Clasificación legal del presupuesto.

El presupuesto adopta la forma de una ley y encontrarse integrado a la legislación ordinaria de un país, dependiendo del sistema presupuestario, puede clasificarse como una ley formal o como una ley material, pero sigue teniendo carácter de una ley.

4.4.1 El presupuesto ley formal.

La ley del presupuesto no puede incluir nuevos gravámenes o impuestos, ya que existen leyes específicas para el caso; el presupuesto solo calcula los recursos, no los crea, ya que los impuestos se encuentran regulados en leyes tributarias específicas como lo son el impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, etc.

4.4.2 El presupuesto ley material.

Existen sistemas en que el presupuesto incluye la creación de tributos, estos son modificados anualmente con la misma ley que contiene el presupuesto, en este caso



además de ser ley formal también lo es material, porque contiene normas jurídicas sustanciales como lo son las normas que contienen la creación, modificación, y extinción de los tributos. En Guatemala, de acuerdo con el principio de legalidad, que inspira la Constitución Política de la República, esto no es posible.

4.5 Definición.

Es una ley que es aprobada por el Organismo Legislativo en donde se proyectan los ingresos y egresos del Estado, sus entidades descentralizadas y asignaciones a las entidades autónomas. Regula la vida económica y social de un país a través de la autorización de los egresos y percepción de los ingresos provenientes de los contribuyentes así como otros ingresos.

4.6 Proyecto de presupuesto del Estado 2008.

El centro de investigaciones económicas nacionales (CIEN) realizó un análisis del presupuesto general de ingresos y egresos del estado para el ejercicio fiscal 2008, el cual refleja la promoción de la transparencia presupuestaria. El analista Lisardo Bolaños, explicó que el acceso a la información de gobierno ha cambiado drásticamente, se observa en términos de poder conocer en que está invirtiendo el gobierno, las metas que se propuso a través de mecanismos como el portal de transparencia y la página de internet del Ministerio de Finanzas Públicas, dijo Bolaños. A ello se suma la nueva propuesta de portal de transparencia que la cartera de finanzas elabora y que se convertirá en una herramienta de mayor acceso y fácil conocimiento para el ciudadano, en temas como la gestión presupuestaria. En cuanto



al déficit fiscal, explicó que consideran que el mismo debería situarse alrededor del 4.6% anual en relación al Producto Interno Bruto (PIB) y el superávit en la cuenta corriente no debería ser menos de 3 por ciento. Sin embargo, enfatizó que el presupuesto 2008 implica un balance primario del 0.1 por ciento del PIB que sería consistente con la sostenibilidad fiscal, agregó Bolaños. Consideran que debe establecerse una visión de largo plazo en lo que se refiere a la política tributaria, así como garantizar el impacto de los programas de las entidades que se incluyen en el presupuesto y publicar los cambios que sufra el mismo. Calificaron de positiva la actividad de la mesa de diálogo de transparencia por la retroalimentación entre sociedad civil y gobierno para establecer acciones como las que se recomiendan¹¹

4.7 Guatemala ocupa tercer lugar en transparencia presupuestaria.

Guatemala ocupó en el presente año el tercer lugar en la medición del índice latinoamericano de transparencia presupuestaria (ILTP), el cual inició en el 2001. Guatemala participó por primera vez en el 2005, año en el cual alcanzó la sexta posición, por encima de países como Nicaragua y El Salvador. Este año, el ILTP indica que Guatemala obtuvo una calificación de 50 puntos, que de acuerdo con expertos del centro de investigaciones económicas nacionales, no solo refleja la percepción de transparencia de un grupo de expertos y usuarios del presupuesto del gobierno central, sino apoya los pilares de análisis de la legislación guatemalteca, en materia de transparencia presupuestaria y en los instrumentos para ejecutarla. Esto se debe a la actitud del gobierno de poner en agenda el tema de transparencia y ha implicado hacer

¹¹http://www.minfin.gob.gt/main.php?id_area=20&id=145&show_new=1



cambios y mejoras, como la introducción del acuerdo gubernativo que obliga al ejecutivo a establecer procesos para dar información, afirmó Lizardo Bolaños, del cien¹².

4.8 Distribución de las transferencias del gobierno central a las municipalidades.

En la actualidad la República de Guatemala está dividida en 331 municipios, que constituyen su unidad político-administrativa más pequeña. Según la Constitución Política, los municipios son instituciones autónomas, a cuyos gobiernos debe asignárseles el 10% del presupuesto general de ingresos ordinarios del Estado.

A partir de la implementación de la norma constitucional que obliga al gobierno central a trasladarle un porcentaje del presupuesto de ingresos ordinarios a las municipalidades, los ingresos municipales han aumentado considerablemente. Los ingresos nominales totales de las municipalidades en 1998 fueron 37.5 veces los de 1985. En relación con el producto interno bruto -PIB- el aumento fue del 250% durante ese período.

Además de la transferencia del 10% constitucional, el gobierno debe transferir a las municipalidades, de acuerdo con leyes específicas, un punto porcentual de la recaudación del impuesto al valor agregado -IVA- (que equivale al 12% de la tarifa

¹² http://www.minfin.gob.gt/main.php?id_area=20&id=148&show_new=1.



vigente del IVA), un porcentaje de la recaudación del impuesto sobre circulación de vehículos, Q.0.20 de la recaudación del impuesto por cada galón de gasolina superior y regular. Debido a lo anterior, las transferencias del gobierno a las municipalidades se multiplicaron por siete entre 1985 y 1998 (de 0.17% a 1.2% del pib). A esto hay que sumarle las "transferencias" de los fondos sociales a las municipalidades, para la ejecución de determinadas obras y proyectos, más lo invertido directamente por las diferentes entidades del Organismo Ejecutivo en cada uno de los municipios.

Como contrapartida, el aumento de las transferencias a las municipalidades ha dado como resultado una mayor dependencia financiera de las mismas respecto del gobierno central y una reducción de los incentivos para que los municipios de menores ingresos fortalezcan sus sistemas de recaudación y de cobro por los servicios prestados. Las principales debilidades se manifiestan en planes de arbitrios desactualizados, pues en muchos de los casos fueron aprobados hace más de veinte años; en las dificultades para implantar y administrar eficazmente el impuesto único sobre inmuebles en los municipios; en la escasa aplicación de las contribuciones por mejoras; y en las bajas tarifas de los servicios públicos municipales.

Como corolario de lo anterior, la modalidad de financiamiento de los presupuestos municipales tampoco ha incentivado la participación de los ciudadanos en las actividades municipales, así como en el control del uso de los recursos municipales.



Esto se debe a que en la mayoría de los casos la contribución directa de los vecinos a las municipalidades es relativamente baja en comparación con el nivel de gasto público local, y no se percibe claramente que los recursos que llegan por la vía indirecta del gobierno central, por medio del sistema de transferencias, también significan impuestos pagados por los mismos vecinos.

Otro aspecto poco explorado hasta ahora ha sido la política de gastos de los gobiernos locales. Debido al argumento de que los municipios son autónomos, únicamente se conocen los rubros contables que se remiten para la rendición de cuentas a la Contraloría General de Cuentas de la Nación, pero es muy poco lo que se conoce sobre la inversión realizada por éstos, la cual se hace principalmente con los recursos transferidos del gobierno central (mientras los ingresos propios financian los gastos de funcionamiento). El análisis de los egresos, especialmente de la inversión, es importante para determinar los criterios de asignación de recursos y la estrategia de desarrollo local que han seguido los municipios. A pesar de que el artículo 241 de la Constitución establece la obligación de los organismos y entidades descentralizadas o autónomas de presentar su liquidación presupuestaria al Congreso de la República (el art. 47 de la Ley Orgánica del Presupuesto también se refiere a esta obligación) ello no se cumple debido a que no se aplica ninguna sanción por la inobservancia de estas normas¹³.

¹³ <http://www.cien.org.gt/Docs/PAL/Ley/TransMuni/TransMuni.htm>.



4.9 Sistema de Presupuesto.

El Decreto N° 101-97 aprueba la Ley Orgánica de Presupuesto que establece las normas para el funcionamiento de los sistemas presupuestario, de contabilidad integrada gubernamental, de tesorería y de crédito público. El Ministerio de Finanzas Públicas es el órgano rector del proceso presupuestario público, a través de la dirección técnica de presupuesto, cuyas atribuciones principales están referidas a:

- Participar en la formulación de los aspectos presupuestarios de la política financiera del sector público.
- Dictar las normas técnicas para la formulación, programación de la ejecución, modificaciones y evaluación de los presupuestos de los organismos del Estado.
- Preparar el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y fundamentar su contenido.
- Coordinar los procesos de ejecución presupuestaria de los organismos e intervenir en los ajustes y modificaciones del presupuesto.
- Evaluar la ejecución de los presupuestos, aplicando las normas y criterios establecidos por la ley y las normas técnicas respectivas.

De acuerdo con la Constitución, el presupuesto general de ingresos y egresos del estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, incluye la estimación de todos los ingresos y los gastos por realizar. Las entidades descentralizadas presentan sus presupuestos al Ministerio de Finanzas Públicas (Ejecutivo) y al Congreso de la República, para su



conocimiento e integración al presupuesto general y además están sujetos a los controles y fiscalización de los órganos del Estado.

Aprobado el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, el Organismo Ejecutivo lo pone en vigencia, mediante acuerdo gubernativo, con la distribución analítica del presupuesto que consiste en su presentación desagregada hasta el último nivel previsto en los clasificadores y categorías de programación. El Ministerio de Finanzas Públicas fija las cuotas de compromisos, devengados y pagos considerando el flujo estacional de los ingresos y la capacidad real de ejecución.

Sin perjuicio de la evaluación del presupuesto que corresponde a cada organismo del Estado, el Ministerio de Finanzas Públicas evalúa la ejecución del presupuesto general del Estado y de los presupuestos de las entidades, excepto en el caso de las municipalidades y la Universidad de San Carlos de Guatemala, tanto en forma periódica durante la ejecución, como al cierre del ejercicio.

Las cuentas del presupuesto general del Estado se cierran el 31 de diciembre de cada año; los ingresos que se recaudan con posterioridad forman parte del nuevo ejercicio. Al término de esa fecha, no pueden asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio que se cierra. Esto es lo que se denomina la etapa de



liquidación del presupuesto. Los saldos en efectivo a fin del año fiscal y que no correspondan a compromisos pendientes de pago a esa fecha, deben ser reintegrados a la tesorería nacional.

4.9.1 Sistema de Tesorería.

De acuerdo con el decreto numero 101-97, la tesorería nacional del Ministerio de Finanzas Públicas es el órgano rector del sistema de tesorería, y como tal, coordina el funcionamiento de las unidades de tesorería que funcionan en las entidades del sector público, así como dicta las normas y procedimientos necesarios para su operatividad.

La tesorería nacional es responsable de formular, ejecutar, controlar y evaluar el presupuesto de caja, que es un instrumento para programar los flujos de fondos del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado. Programa y controla los flujos de ingresos y pagos del gobierno, administra el fondo común, controla el uso eficiente de los saldos disponibles de caja de las cuentas corrientes de las entidades públicas, no incorporadas en el fondo común y coordina la negociación de las letras del tesoro para cubrir deficiencias estacionales de caja, hasta por el 20 % de los ingresos corrientes estimados en el presupuesto. El Ministerio de Finanzas Públicas puede autorizar el funcionamiento de fondos rotativos y la tesorería puede entregar fondos con carácter de anticipos, autorizando la apertura y manejo de cuentas corrientes para facilitar la administración de tales fondos.



4.9.2 Sistema de Crédito Público

El órgano rector del sistema es la Dirección de Financiamiento Externo y Fideicomisos, cuya función es asegurar una eficiente programación, utilización y control de los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público. Es responsable de:

- Definir los fundamentos técnicos para preparar adecuadamente la política de crédito público.
- Establecer las normas para el seguimiento y control del uso de los préstamos vinculados con proyectos financiados por organismos internacionales.
- Organizar el sistema de información sobre mercado de capitales de crédito,
- Tramita las solicitudes de autorización para iniciar operaciones de crédito público.
- Normaliza los procedimientos de emisión, colocación y recuperación de cartera de bonos.
- Mantiene un registro actualizado del endeudamiento integrado al sistema de contabilidad.
- Coordina con la Tesorería para negociar las letras del tesoro.
- Establece estimaciones y proyecciones presupuestarias del servicio de la deuda pública y de los desembolsos, supervisando su cumplimiento.



Ninguna entidad del sector público puede iniciar trámites para realizar operaciones de crédito público sin la autorización previa del Ministerio de Finanzas Públicas.

4.9.3 Sistema de contabilidad gubernamental.

La dirección de contabilidad del Estado, dependiente del Ministerio de Finanzas Públicas, es el órgano rector del sistema de contabilidad integrada gubernamental, y como tal, responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en ámbito del sector público. Dicta las normas de contabilidad para el sector público, realiza el registro sistemático de las transacciones del sector público y prepara la liquidación anual del presupuesto, para su remisión a la Contraloría de Cuentas y al Congreso de la República.

4.10 Presupuesto participativo.

El presupuesto participativo es un instrumento de política y a la vez de gestión, a través del cual las autoridades regionales y locales, así como las organizaciones de la población debidamente representadas, definen en conjunto, cómo y a qué se van a orientar los recursos, teniendo en cuenta los objetivos del plan de desarrollo estratégico o institucional, según corresponda, los cuáles están directamente vinculados a la visión y objetivos del plan de desarrollo concertado.



4.10.1 Objetivos del presupuesto participativo.

Los principales objetivos del presupuesto participativo son:

- Promover la creación de condiciones económicas, sociales, ambientales y culturales que mejoren los niveles de vida de la población y fortalezcan sus capacidades como base del desarrollo, posibilitando acciones concertadas que refuercen los vínculos de identidad, de pertenencia y las relaciones de confianza.
- Mejorar la asignación y ejecución de los recursos públicos, de acuerdo a las prioridades consideradas en los planes de desarrollo concertados y los planes sectoriales nacionales, propiciando una cultura de responsabilidad fiscal, sobre la base de acuerdos concertados.
- Reforzar la relación entre el Estado y la sociedad civil, en el marco de un ejercicio de la ciudadanía que utilice los mecanismos de democracia directa y democracia representativa generando compromisos y responsabilidades compartidas.

4.10.2 Entidades del Estado hacen presupuesto participativo.

De acuerdo a lo establecido en la Constitución Política del Perú y las leyes orgánicas de gobiernos regionales y de municipalidades, los gobiernos regionales y gobiernos locales formulan sus presupuestos de manera participativa.

Por su parte, la ley marco del presupuesto participativo establece los parámetros



mínimos para el desarrollo del presupuesto participativo. Su reglamento y el Instructivo establecen los procedimientos y mecanismos específicos para su desarrollo.

Este tipo de presupuesto se podría aplicar a la legislación nacional así como es aplicado en otros países de América como Perú, Brasil, Argentina etc.





CAPÍTULO V

5. Necesidad de la creación de un impuesto único.

El impuesto único se ha convertido para muchos conservadores en el santo grial de las políticas públicas, un único impuesto pagado por todos los ciudadanos menos por los que ganan poco, quienes están exentos. Así no hay mayores porcentajes para la gente que trabaja más para ganar más. Además, no hay necesidad de crear complejas leyes tributarias. En Estados Unidos, los conservadores han tratado de imponer el tributo único desde hace décadas. Pero este sólo ha sido adoptado hasta ahora por el antiguo bloque soviético. La economía de la mayoría de estos países está creciendo de un modo más sano que sus vecinos occidentales. Así que no es una sorpresa que Europa Occidental, una de las zonas con más tributos en todo el mundo, esté considerando la adopción del tributo único.

Pero, ¿qué ha despertado dicho interés? Es una cuestión de competitividad, señala Paul Mylonas, economista del Banco Nacional de Grecia: “Nuestros vecinos reducen los tributos, lo que crea un clima comercial más atractivo”. Pero, incluso sin la presión del este, muchos países de Europa Occidental tienen problemas con sus complicadas leyes tributarias¹⁴.

Sin embargo, no hay garantía de que el tributo único funcione en los países de Europa Occidental. En el antiguo bloque soviético, la mayoría de los países que han adoptado el impuesto único han recolectado dinero, pues la economía informal ha

¹⁴ <http://www.derevistas.com/contenido/articulo.php?art=3691>



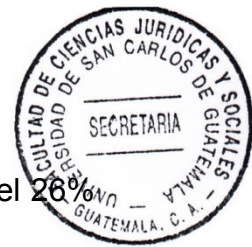
empezado a declarar sus ganancias y a pagar impuestos. Pero en la Europa Occidental, muy poca gente está en la economía informal.

En todo caso, un impuesto único podría recuperar la confianza perdida en el sistema tributario, eliminando las estratagemas para evadirlo. Además, reducir las tasas podría evitar los expatriados tributarios. Por ejemplo, los franceses ricos mueven su dinero a Inglaterra o Bélgica para evitar los altos impuestos en Francia.

En general el gobierno antes se financiaba del comercio, a partir de la Primera Guerra Mundial aparecen los impuestos progresivos al ingreso con el fin social de beneficiar a los más desfavorecidos. Hoy países como Suecia, ejemplo de un estado de bienestar, aplican una fuerte carga impositiva a las personas con más recursos.

Respecto a cuánto recaudar, han surgido una serie de iniciativas para aumentar los ingresos estatales. Se propone concentrarse en la reducción de la evasión y la elusión, en la revisión de exenciones injustificadas y en un mayor aporte de los sectores con mayores ingresos. La evasión tributaria es un delito, en cambio eludir (algo que ocurre, sobre todo en los altos tramos del impuesto a la renta), es legal. En todo esto existe un hecho ineludible: así como los agentes persiguen pagar menos.

En cuanto a cómo recaudar, en círculos académicos y políticos ciertas voces se han alzado en defensa de un impuesto único, el que era ampliamente usado en Europa durante el siglo XIX. Algunos países han implementado este mecanismo de



recaudación. Estonia fue pionero en disponer un tributo fijo sobre los ingresos del 26% en 1994. Le han seguido otros países de Europa del Este, incluyendo a Rusia, que en 2001 acordó un impuesto al ingreso personal del 13%. Recientemente, Eslovaquia aplicó un impuesto del 19%, que incluye al IVA. Estos esquemas contemplan un tramo exento para aquellos contribuyentes con ingresos bajos.

En varios países se discute el impuesto único, e importantes políticos han sugerido este esquema en Estados Unidos, Alemania y Holanda, aunque sin éxito. La idea no es popular. Gordon Brown, en el Reino Unido, se preguntó ¿cómo es posible que un millonario pague la misma proporción que una enfermera? No obstante, esto es discutible. Si el argumento contra el impuesto único es la justicia social, ¿por qué no diferenciar también el cobro de IVA para favorecer a los de menores ingresos? Así, algunos productos de la canasta básica deberían estar exentos de IVA, y este impuesto aumentaría gradualmente con el lujo. Esto sería complejo. Aunque el impuesto único es un impuesto al ingreso y el IVA -nuestra mayor fuente de recaudación fiscal- lo es a los bienes, existen ciertas similitudes entre ambos.

Pero el impuesto único tiene una clara ventaja frente al IVA: la posibilidad de favorecer a aquellos con menores ingresos mediante un tramo exento.

La simplicidad del esquema impuesto único produce enormes ahorros en costos de transacción. Por ejemplo, en Estados Unidos se estima que los contribuyentes destinan en promedio 27.4 horas anuales a su declaración. Imaginen el costo de oportunidad



económico un impuesto de este tipo además disminuye los costos de recaudación y la elusión. Aunque el impuesto único busca ser pionero facilitando la labor de los contribuyentes, disminuiría los incentivos perversos.

Existen dos corrientes que explican esta doctrina la primera es relativa a la aplicación de un impuesto único a la propiedad inmueble y la segunda es la implementar un impuesto único a los ingresos de las personas.

5.1 Impuesto único a la propiedad inmueble.

Es una doctrina fiscal desarrollada por el filósofo social y economista estadounidense Henry George, según la cual toda la carga impositiva debía reducirse a una sola imposición sobre los bienes inmuebles. George sostiene que todos tienen el mismo derecho de uso sobre la tierra, que la tierra aumenta de valor en gran medida debido al crecimiento de la comunidad y que este valor, por lo tanto, es creado socialmente.

El sistema de propiedad existente permitía a los terratenientes apropiarse de la mayor parte del valor de la tierra creado socialmente, y por tanto era, según su opinión, la causa principal de las sorprendentes desigualdades sociales de la sociedad moderna, George proponía que se mantuviera la propiedad privada, pero urgía a que la sociedad se apropiara del valor de la tierra y dejara que el terrateniente se quedara con todo el valor de las mejoras que hubiera realizado en sus tierras.



Según George, la única forma de alcanzar este objetivo era la imposición de un impuesto sobre el valor de la tierra. Tanto por una cuestión de justicia como para estimular que los terratenientes mejoraran sus tierras, proponía que no se gravaran las mejoras. George defendía el capitalismo y abogaba por el libre cambio, sus denuncias de las injusticias sociales influyeron en muchos que profesaban el socialismo, como es el caso de George Bernard Shaw y otros miembros de la sociedad fabiana de Inglaterra.

La influencia de las ideas de George también se puede percibir con su aparición en las legislaciones de California, Oregón, Washington y Colorado, durante las primeras décadas del siglo XX, con propuestas para reformar la Constitución estadounidense a favor de no gravar las mejoras realizadas en las tierras; sin embargo todas estas propuestas fracasaron. Las leyes impositivas graduales de Pensilvania también reflejaban las teorías de George al permitir que los municipios trasladaran los gravámenes sobre las mejoras en la tierra.

En varias ocasiones, los gobiernos de las provincias occidentales de Canadá han intentado desanimar la especulación sobre la tierra adoptando una de las propuestas de George, la exención permanente de gravamen de las mejoras en la tierra.

En la actualidad se tiene una nueva concepción sobre los impuestos, las corrientes modernas propugnan por un impuesto único que tendría el beneficio de sustituir a todos



los impuestos que se aplican en un sistema impositivo, para reunir todas las cargas tributarias en una sola, constituyendo una sola fuente de impuestos.

Los sistemas impositivos debieran evolucionar hacia un impuesto de carácter personal dependiendo de la renta total del individuo, también existiría un impuesto sobre las rentas de las personas colectivas, que no distribuyen ingresos entre personas individuales.

Este sistema de impuesto único contraria con la ventaja de evitar la doble o múltiple tributación, así como una simplificación en el cobro del mismo, y lo más importante, según esta teoría, es que la carga tributaria descansaría sobre la capacidad real económica del contribuyente.

Particularmente, en un sistema social, económico, financiero y cultural como en el que se encuentra Guatemala, creemos muy difícil la implementación de de un impuesto único, pues actualmente los dueños de la propiedad inmobiliaria no siempre obtienen los ingresos suficientes como para soportar la carga del pago de los impuestos como únicos contribuyentes, y las personar que obtienen mayores ingresos no son en la mayoría de los casos quienes poseen la tierra.

Propongo la supresión de todos los tributos, excepto un único impuesto establecido sobre el valor de la tierra, independientemente del valor de las mejoras en ella o sobre ella.



Lo que yo propongo no es un impuesto sobre la propiedad inmueble, porque la propiedad inmueble abarca las mejoras. No es un impuesto sobre la tierra, porque no gravaría toda la tierra, sino únicamente la tierra que tiene un valor aparte de sus mejoras y lo gravaría en proporción a este valor.

Mi plan no implica la imposición de un tributo nuevo, puesto que ya gravamos el valor de la tierra al gravar la propiedad inmueble. Para establecerlo, no tendremos mas que suprimir todos los impuestos, excepto el impuesto sobre la propiedad inmueble y suprimir toda la parte de este que ahora recae sobre los edificios o mejoras, dejando únicamente aquella parte del que ahora pesa sobre el valor de la tierra desnuda, aumentándolo de modo que tomemos cuanto sea posible del total de la renta económica o de lo que algunas veces se denomina el incremento no ganado del valor de la tierra.

Que el valor de la tierra bastaría por sí solo para proveer a todas las rentas públicas necesarias municipales, provinciales, generales y nacionales es indudable. Para explicar brevemente por qué instamos este cambio trataré: primero, de su conveniencia, y segundo, de su justicia.



5.2 Consecuencias de la aplicación del impuesto único.

Dispensaría del ejército de recaudadores y otros funcionarios que los actuales tributos requieren y llevaría a la Superintendencia de Administración Tributaria una parte mucho mayor de lo que se toma del pueblo, a la par que, simplificando y abaratando el gobierno, tendería a hacerlo más puro. Eliminar actuales impuestos que necesariamente promueven el fraude, el perjurio, el soborno y la corrupción, que exponen los hombres a la tentación y que gravan aquello que la nación más necesita: la honradez y la conciencia. Como la tierra está a la vista de todos, no puede ser trasladada y su valor es el más fácilmente determinable de todos los valores. El impuesto a que recurriremos sería recaudado con el mínimo de coste y el menor estrago en la moral pública

Aumentaría enormemente la producción de riqueza. Aboliendo las cargas que ahora pesan sobre la actividad y la laboriosidad. Si gravamos las casas, habrá menos casas y más mezquinas; si gravamos la maquinaria, habrá menos maquinaria; si gravamos el comercio, habrá menos comercio; si gravamos el capital, habrá menos capital; si gravamos los ahorros, habrá menos ahorros. Por consiguiente, todos los impuestos que aboliremos nosotros son aquellos que refrenan la industria y disminuyen la riqueza. Pero si gravamos la tierra, no habrá menos tierra.



Por el contrario, el impuesto sobre el valor de la tierra produce el efecto de hacer la tierra más fácilmente utilizable para la actividad, puesto que hace más difícil a los propietarios de la tierra utilizable que no usan por sí propios, retenerla ociosa para alcanzar un mayor precio futuro. Mientras la abolición de los impuestos sobre el trabajo libertaría los elementos activos de la producción, el tomar el valor de la tierra por el impuesto libertaría el elemento pasivo, destruyendo el valor especulativo de la tierra e impidiendo retener fuera de uso aquella tierra que se necesita usar. Quien quiera que mire hoy en torno y vea las tierras no usadas o medio usadas, el capital no empleado o míseramente empleado, alcanzará una idea de cuán enorme sería la producción de la riqueza donde fueran libres para acometerla todas las fuerzas productoras.

El impuesto sobre los procedimientos y productos del trabajo de un lado, y la insuficiente tributación de la tierra por otro, produce una injusta distribución de la riqueza que va acumulando en las manos de unos pocos, fortunas más monstruosas de las que el mundo jamás vio, mientras que las masas del pueblo van con rapidez haciéndose mas pobres relativamente. Estos impuestos caen necesariamente con más peso sobre el pobre que sobre el rico; aumentando los precios, requieren un mayor capital para todos los negocios y, por consecuencia, dan una ventaja a los grandes capitales, y algunas veces llevan el deliberado propósito de dar ventajas especiales y monopolios a las asociaciones. Por otro lado, la insuficiente tributación sobre el valor de la tierra permite a los hombres hacer grandes fortunas por la especulación en tierras y por el aumento en los valores territoriales, fortunas que no representan una adición



hecha por aquéllos a la riqueza general de la sociedad, sino únicamente la apropiación por unos de lo que el trabajo de otros crea.

Esta injusta distribución de la riqueza priva a los hombres del capital y de las oportunidades que los harían más eficaces productores. Así, disminuye grandemente la producción. La injusta distribución que nos está dando, de un lado, los millonarios cientos de veces y de otro los vagabundos y pobres, engendra ladrones, jugadores y parásitos sociales de todas clases, y requiere gran empleo de dinero y de energía en guardias, policías, tribunales, cárceles y otros medios de defensa y represión. Enciende una avidez de ganancias y un culto por la riqueza, y produce una amarga lucha por la existencia que impulsa al alcoholismo, acrecienta la locura y es causa de que los hombres, cuyas energías debieran ser consagradas a la producción honrada, gasten su tiempo y sus fuerzas en combatir y luchar unos con otros. Junto a la pérdida moral, todo esto implica una enorme pérdida económica que el impuesto único evitaría.

Los impuestos que nosotros aboliremos caen más pesadamente sobre los distritos agrícolas más pobres y tienden a arrojar la población y la riqueza desde éstos a las grandes ciudades. El impuesto, que nosotros acrecentaríamos, destruiría el monopolio de la tierra, que es la gran causa de esta distribución de la población que hacina a la gente en algunos lugares y la disemina demasiado en otros. Las familias viven en

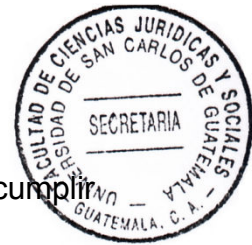


tandas superpuestas en las ciudades por el enorme precio de especulación asignado a los solares vacantes.

En el campo están demasiado diseminadas, con daño de la relación social y de la comodidad, porque en vez de tomar cada uno aquella tierra que puede usar, quienes pueden, acaparan toda la tierra que les es posible, con la esperanza de aprovecharse de su aumento de valor, y los nuevos colonos tienen que ir mucho más lejos. Así tenemos grupos de familias viviendo en una sola habitación y otras familias viviendo en chozas, por las praderas, lejos de toda vecindad. Unas viviendo demasiado apretadas para lo que conviene a la salud moral, mental o física de cada una de ellas; otras demasiado separadas para lo que importa al influjo estimulante y civilizador de la sociedad. Los despilfarros en salud, en vigor mental y en innecesarios transportes son pérdidas económicas que el impuesto único ahorraría.

5.3 Impuesto único sobre el ingreso de las personas.

La manera de acabar con el enorme costo para la sociedad y el desperdicio de recursos que ocasiona el sistema tributario y mejorar el ambiente para la creación de riqueza es mediante la introducción de un único impuesto, que incentive el trabajo, el ahorro y la inversión, lo que significa eliminar todos los impuestos actuales, junto con sus múltiples tasas, regímenes especiales, deducciones y exenciones de la estructura tributaria.



Para que el impuesto único genere efectos positivos en la economía debe cumplir con tres condiciones:

Primera, **el impuesto debe ser simple**, fácil de entender y de pagar, porque los impuestos complicados requieren de caros consejeros para los contribuyentes e igualmente caras revisiones y auditorías por parte del gobierno. Además, el impuesto único no debe contemplar absolutamente ningún tratamiento especial para nadie. Los tratamientos especiales invitan a ciertos contribuyentes a buscar formas creativas de aprovecharse de las desventajas de los demás. Impuestos diversos y complicados disminuyen la confianza en el gobierno, invitando a no cooperar con el sistema impositivo y evadir.

Segunda, **la tasa del impuesto debe ser baja**, menor a la tasa total de impuestos que paga la sociedad bajo la actual estructura impositiva. Tasas altas encogen la base tributaria pues reducen los incentivos al trabajo, al ahorro y a la inversión al reducir las utilidades después de impuestos, e incentivan a los individuos a buscar ingresos libres de impuestos; mientras que tasas bajas incrementan la base pues incentivan el trabajo, el ahorro y la inversión al incrementar el retorno de utilidades y recompensar a los individuos de altos ingresos.

Además, la evidencia sugiere que la disminución de tasas impositivas hace que los ricos paguen más. Existen tres razones de por qué tasas más bajas incrementan la participación impositiva de los ricos:



1. En vez de emplear sus recursos en activos libres de impuestos, los contribuyentes en el nivel más alto destinan su dinero a inversiones productivas.
2. La evasión/elusión se reduce: Los contribuyentes son más cooperativos a medida que las prácticas deshonestas se hacen menos rentables.
3. Mejoran los incentivos: Algunos contribuyentes, recompensados por mayores utilidades después de impuestos, trabajan más.

En otras palabras, la manera más efectiva de incrementar la progresividad y recaudar más de los ricos es bajar, no subir, la tasa marginal de impuesto.

Y la tercera condición es que **la tasa del impuesto debe ser la misma para todos** independientemente de su ingreso; es decir, la tasa marginal es igual a la tasa general. La lógica de esto es mucho más profunda que sólo simplificar el cálculo del impuesto. Cuando diferentes formas de ingreso son gravadas a diferentes tasas, o cuando diferentes contribuyentes enfrentan diferentes tasas, la gente encuentra cómo aprovecharse del diferencial. Además, el diferencial de tasas tiene efectos negativos en la economía al reducir la formación de capital, la tasa de crecimiento del ingreso personal, la oferta de trabajo agregada con relación a la esperada, reduciendo el beneficio social. Esto es, hay menos incentivos para trabajar, ahorrar e invertir.

Una sola tasa mantiene la equidad horizontal, mientras que respecto a la equidad vertical, la introducción de un monto exento, igual para todos, otorgará progresividad al nuevo sistema, propiciando una incidencia creciente de acuerdo al nivel de ingreso.



Por lo tanto, un sistema tributario basado en un solo impuesto simple, bajo e igual para todos, generaría efectos positivos en la actividad económica al permitir una mejor asignación de recursos e incentivar el trabajo, el ahorro y la inversión.

Ahora bien, el impuesto único descansa en el concepto de que los agentes económicos deben ser gravados en lo que toman de la economía (cuando gastan dinero para consumir), no en lo que introducen (ingreso). Es mejor gravar la riqueza que ya está creada en vez de gravar la riqueza que todavía no se crea, pues de esta forma se estimula el ahorro y desincentiva el gasto. De otra forma se desincentiva la creación de riqueza. En ese sentido, aunque el impuesto único grava el ingreso, la lógica es la de un impuesto al consumo; esto es así porque cuando se grava el ingreso exceptuando el ahorro en realidad se está gravando el consumo (ya que el ingreso se consume o se ahorra).

A diferencia del impuesto único, ninguno de los otros impuestos al consumo, como el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado, es progresivo. Y de hecho, en esos impuestos, la fracción del gasto que se destina para pagar impuestos es la misma entre ricos y pobres.

A través del tiempo, el ahorro se traduce en inversión, por lo que exentar el ahorro equivale a exentar la inversión. Así pues las empresas deben remover todo el gasto de inversión de la base gravable. Al exentar la inversión de la base gravable, el impuesto único impulsa la inversión. Como puede observarse, en el sistema de impuesto único



no se requieren de rebuscados estímulos fiscales a la inversión y al ahorro. Tampoco están gravadas las ganancias del ahorro. Cuando se gravan dichas ganancias, como en el sistema actual, se orienta a la economía a ahorrar poco y consumir mucho.

¿Cuál debe ser la tasa del impuesto único? Dado que el propósito de la reforma tributaria no es generar cambios en la recaudación, la tasa del impuesto único debe ser aquella que permita el mismo nivel de recaudación tributaria que se genera con el sistema tributario actual. Esa tasa es 22 por ciento aproximadamente.

El impuesto único debe aplicar a empresas y personas por igual, pero operar de forma separada para garantizar la progresividad. Las empresas pagarán impuestos sobre el ingreso por ventas menos las compras de materias primas menos la inversión en planta y equipo. También hay que descontar de la base gravable lo que las empresas pagan por concepto de sueldos y salarios a sus empleados, quienes pagarán ellos mismos los impuestos por esos ingresos. Así, una parte del impuesto único será pagado por las empresas y la otra por las familias.

Bajo el sistema tributario actual, en el que las familias pagan varios impuestos (ISR, IVA, IETAP, y otros), a diferentes tasas y en diferentes condiciones. Un sistema de impuesto único, es decir, que grava el consumo de las familias a una misma tasa, de 22% en este caso, implica exentar del ingreso un monto de más de 36 mil 500 quetzales por cada familia típica guatemalteca, que en promedio está conformada por cuatro miembros. Así, los primeros cinco deciles, o sea la mitad de la población, no



pagarían absolutamente nada de impuestos, ya que sus ingresos anuales no rebasan la cantidad exentada. Por ejemplo, el total de contribuciones de una familia cuyo ingreso anual apenas supera los 32 mil quetzales sería de cero quetzales bajo un sistema de impuesto único, mientras que bajo el sistema actual, paga más de tres mil por una multitud de gravámenes. Una familia que actualmente paga casi 83 mil quetzales de impuestos, con el impuesto único de 22% pagaría poco más de 58 mil.

Esa exención de 36,516 quetzales, igual para todos, es la que le da progresividad al sistema, porque la tasa efectiva que termina pagando cada decil varía automáticamente al incrementar la base gravable, hasta llegar a una tasa marginal de 22 por ciento.

5.4 Ventajas del impuesto único

El sistema de impuesto único es un esquema justo ya que los individuos y las empresas son tratados de la misma manera, sin privilegios, donde la simplicidad alienta la generación de riqueza, estimula la economía, el empleo y acaba con el sesgo negativo al ahorro y la inversión.

Una de las grandes ventajas de este esquema es que desaparecen los incentivos para tributar como empresa o como persona física, dependiendo de la conveniencia, además desincentiva fuertemente la evasión y la elusión, ya que no se estarían privilegiando a sectores o figuras legales, solucionándose en gran medida la subdeclaración de utilidades de las empresas y otras maniobras jurídicas.



En específico, las principales ventajas de un sistema como éste son las siguientes:

Es simple. La experiencia internacional muestra que la principal virtud del sistema de impuesto único es su simplicidad. Es más fácil para administrarlo y para que las personas cumplan con él. Pagar los impuestos es tan fácil que toma a las personas menos de 10 minutos hacer sus declaraciones. Su sencillez hace que más gente cumpla con el pago de impuestos.

Es equitativo. Tanto las personas como las empresas, independientemente de sus ingresos, enfrentan una misma tasa impositiva, por lo que la gente con ingresos similares paga impuestos similares. Ya que no hay tratos especiales no hay incentivos para aprovecharse de otros contribuyentes.

Es progresivo. Para que los pobres paguen menos o no paguen nada en absoluto, no se requiere de tasas de impuesto diferentes. Basta con aplicar una sola tasa que grave por encima de una generosa exención personal, igual para todos, misma que otorga la progresividad necesaria. La tasa efectiva es mayor cuanto mayor sean los ingresos.

La tasa única es capaz de lograr progresividad y al mismo tiempo eliminar los efectos negativos que sobre la formación de capital tiene la multiplicidad de tasas, al permitir que los individuos ganen un cierto monto de dinero libre de impuestos.



Es eficiente. Los economistas coinciden en que los impuestos al consumo son los más deseables, ya que son los que menos distorsionan las decisiones de los agentes económicos y los que más incentivos brindan para la creación de riqueza. Además, este tipo de impuestos es de las formas más eficaces para incrementar los ingresos fiscales, ya que se amplía la base tributable.

Reduce costos. Se reducen las pérdidas fiscales por los diferenciales de tasas y la multiplicidad de regímenes y privilegios. Se reducen los incentivos a evadir y eludir y disminuyen también los costos en los que incurren ciudadanos y gobierno, unos para pagar los impuestos y el otro para cobrarlos (recaudación y fiscalización).

Elimina la doble tributación, ya que el ingreso es gravado una sola vez y lo más cercano a la fuente. Por ejemplo, los ingresos de una familia por dividendos no son reportados como ingresos familiares y por lo tanto no están contemplados para la base gravable de esa familia, toda vez que esos recursos ya pagaron el impuesto correspondiente en el ejercicio de la empresa.

5.5 Otros Beneficios

- Mayores ingresos. Existe un fuerte incentivo al ahorro y si la tasa es baja, existirá un aliciente al trabajo. Aumentan los incentivos para trabajar.
- Creación de empleo. Al coexistir una baja tasa y alto crecimiento, habrá mayor demanda de mano de obra, que antes no encontraban lugar en el mercado laboral.



- Incrementa la actividad empresarial. Al minimizarse la tasa impositiva del sector empresarial y eliminarse la doble tributación, los recursos son destinados a dónde son más productivos sin consideraciones tributarias.
- Eleva la formación de capital. Incentiva la inversión en tecnologías y maquinaria, por lo que la productividad de los trabajadores aumenta.

Lo anterior aumenta el nivel del producto nacional y la calidad de vida de las personas.

5.6 Experiencia internacional

En 1994, Estonia se convirtió en el primer país en Europa en introducir un impuesto único tanto a los ingresos personales como a los corporativos. El ingreso se gravó con una sola tasa uniforme (sin tasas diferenciadas) del 26% por encima de un nivel general de deducción.

La reforma fiscal en Estonia ha contribuido mucho a que ese país registre cada año un crecimiento económico por encima del 7% en promedio, con una tasa de inflación anual menor al 3%. El ingreso por persona se ha triplicado y continúa aumentando, mientras el desempleo es el menor en la historia de ese país. Hoy Estonia ocupa el séptimo sitio en el Índice de Libertad Económica (antes, incluso, de Canadá, Estados Unidos o Nueva Zelanda).

Hoy en día, Estonia ya ha reducido su impuesto único a 24 por ciento, aunque el actual gobierno espera reducirlo aún más, quizá hasta 20 por ciento en tan solo un par de años. Estonia se perfila como la economía con el ambiente de negocios más



competitivo del centro y este de Europa según el Banco Mundial en el 2006. De hecho, en 2004, Estonia se convirtió en el país más avanzado en tecnología de información de toda la Unión Europea. Además, posee el sistema financiero más fuerte y desarrollado de los países bálticos.

El éxito de dicha medida ha sido tal que versiones más agresivas han sido adoptadas por las otras naciones bálticas, como Lituania y Letonia, e incluso por la misma Rusia. Posteriormente, otros como Serbia y Eslovaquia han seguido su ejemplo. En el caso de Rusia, el sistema de tasa única de 13 por ciento mejoró el cumplimiento impositivo, elevando la recaudación 28 por ciento en el primer año de su implementación.

En Asia destaca el caso de Hong Kong, que luego de la segunda guerra mundial, con un fuerte nivel de pobreza, implementó un impuesto único de 15% a los ingresos de las empresas para impulsar la actividad económica, colocándolo en el país con mayor crecimiento del mundo de la posguerra.

Últimamente Singapur y las Islas de Jersey y Guernesey, en el Canal de la Mancha, decidieron llevar a cabo una reforma basada en un sistema impositivo de tasa única. El sistema de las Islas de Jersey y Guernesey tasó los ingresos de los individuos y de las empresas a un nivel de 20%, eliminando el resto de los impuestos aplicados a empresas o personas, como el Impuesto al Valor Agregado, a los intereses de los depósitos bancarios, etc. Por su parte, el sistema de Singapur se basa en una



reestructuración profunda del sistema impositivo para reducir en los próximos tres años los impuestos a la renta empresariales de 24,5% a 20% y los personales de 26% a 20%.

Ante el evidente éxito de esta medida, naciones como Alemania, Bulgaria, Barbados, Croacia, Grecia, Dinamarca, Estados Unidos, España, Gran Bretaña, Hungría, Suecia y República Checa analizan con creciente interés el impuesto único. Además, uno de los partidos políticos de la oposición de Polonia está haciendo campaña para la aplicación de una tasa impositiva similar (con un nivel del 15%). Hasta ahora 13 países han implementado un impuesto único.

Actualmente hay un importante número de propuestas de un impuesto general (a veces es combinado con un IVA), pero el más discutido es el desarrollado por Robert E. Hall y Alvin Rabushka de la Institución Hoover, que tasa todos los tipos de ingresos a un mismo nivel.

La evidencia internacional sugiere que los beneficios económicos de implementar un sistema de impuesto único incluyen altas tasas de crecimiento económico y de ingreso, altos niveles de formación de capital e inversión y mayor bienestar social. En el corto plazo este sistema presenta enormes beneficios económicos con muy pocos costos.



Las tasas del impuesto único a la renta van, en las diversas economías antes mencionadas, desde el 12 por ciento en Georgia hasta el 33% en Lituania, que se sitúa entre los países que lo han adoptado, en un rango de entre el 15 y el 20 por ciento. En el caso de Eslovaquia se estableció una tasa del 19% de impuesto único y tasas idénticas para impuesto corporativo e impuesto al valor agregado, con el fin de evitar el arbitraje tributario. Ante el evidente éxito, naciones como Hungría, Barbados, Estados Unidos, España y Alemania analizan con creciente interés el impuesto único. Rusia, si bien aplica un sistema mixto, en enero de 2001 aplicó una tasa única del 13% al ingreso personal, reemplazando el antiguo sistema de tres niveles donde la máxima tasa marginal era del 30%. En forma paralela eliminó el tributo al consumo. Luego de tres años, las medidas implementadas llevan a que la recaudación haya aumentado en un 80 por ciento.

Por otro lado, se redujo el impuesto corporativo del 35% al 24%; para las empresas pequeñas el trato es mejor, ya que pueden optar por un impuesto del 6% sobre los ingresos brutos o 15% sobre las utilidades netas. Otra de las ventajas observadas es el menor costo de administración. Esto también es válido para los propios contribuyentes, que emplean menos esfuerzo en un sistema tributario simplificado.

Un beneficio adicional que se percibe es el estímulo a las inversiones, el mayor dinamismo económico y la mayor recaudación, por un control más fácil y el crecimiento



económico mas rápido. Adam Smith hacía notar, analizando la carga tributaria, que los impuestos son, a veces, mucho más gravosos y molestos para el pueblo que beneficiosos para el soberano. Las mayores víctimas de la complejidad tributaria son los pequeños contribuyentes y las pequeñas y medianas empresas, con menos recursos de asesoría jurídica y contable. Un medio bajo de la imposición fiscal no es necesariamente menos dinero para el gobierno. ¿Por qué? Porque la gente está dispuesta a producir más y a pagar sus impuestos cuando el sistema es simple y las imposiciones fiscales son bajas. Rusia es el mejor ejemplo de ello. Al minimizarse la tasa impuesta a conductas productivas y eliminarse la doble tributación, los recursos son destinados en donde son más productivos, sin consideraciones tributarias. Menores tasas, al eliminar elementos distorsionadores como desgravaciones, exenciones y variados regímenes de tributación para empresas, se amplía la base imponible, por lo que las tasas aplicadas pueden ser menores. Mayores ingresos, existe un fuerte incentivo al ahorro y si las tasas son bajas, habrá un aliciente al trabajo. Por otro lado, alienta la inversión en tecnologías y maquinarias, por lo que la productividad de los trabajadores aumenta por eficiencia. Creación de empleo, al coexistir tasas bajas y alto crecimiento se facilita la contratación de trabajadores poco calificados que antes no encontraban lugar en el mercado laboral. Tasas uniformes a todos los sectores que tributan logran que no se penalice la formación de capital y así se eleva la inversión y el ahorro.

El sistema del Impuesto único, establecido con éxito en muchos países europeos,



es una alternativa superadora ante sistemas impositivos confiscatorios que se basan en gravámenes múltiples, progresivos y acumulativos.

5.7 Impuesto único a personas físicas.

El Impuesto único gira alrededor de dos tributos: un impuesto a los negocios o transacciones, quienquiera las realice, y otro a la renta de las personas físicas. Ambos tienen la misma alícuota plana para evitar la tentación de arbitrar entre distintas tasas fiscales eligiendo la menor.

Las personas físicas tienen que llenar anualmente un simple formulario del tamaño de una tarjeta postal donde consignan cuánto han cobrado en sueldos, honorarios, pensiones y participaciones. Luego, proceden a descontar mínimos exentos muy altos que favorecen a las personas de escasos recursos. Tales deducciones, son por ejemplo, Q. 16,500 por matrimonio legal, Q. 14,000 por soltero cabeza de familia, Q. 9,500 por soltero solo y Q. 4,500 por cada familiar directo a cargo. Fuera de ellas no existe ningún otro descuento sobre el ingreso anual.

La diferencia entre ingresos menos el mínimo exento es la renta imponible a la que se aplica una alícuota plana del 13%. El resultado es un impuesto personal del cual se restan las retenciones que hayan podido hacerse y se obtiene el saldo del impuesto a pagar o el reclamo de devolución al organismo recaudado.



Como puede verse, la renta financiera proveniente del ahorro no se incluye como ingreso computable porque esos intereses tienen un tratamiento especial para no duplicar el pago de impuestos.

5.8 Impuesto único a las transacciones.

Este impuesto se aplica a las rentas de cualquier actividad económica, sean empresariales o profesionales, desarrolladas por personas físicas o jurídicas, civiles o comerciales. También grava las rentas de capital por uso del derecho de autor, marcas y patentes, alquileres, honorarios de directorio, retiros particulares, dividendos y remuneraciones de ejecutivos que sean al mismo tiempo dueños y empleados de su empresa, en la parte que exceda el sueldo.

Además, se gravan las ganancias de capital derivadas de la venta de edificios, rodados, maquinaria y equipos afectados al negocio. La alícuota de este impuesto a las transacciones también es del 13%, exactamente igual a la de las personas físicas.

Las ventas declaradas se convierten en ventas líquidas simplemente descontando el monto de las cuentas por cobrar del presente ejercicio y sumando el importe de los créditos del ejercicio anterior. Sobre este resultado se deducen una serie de gastos para evitar la doble imposición.



En primer término, todos los sueldos, salarios, honorarios y retribuciones personales. Luego, las compras de bienes y servicios de producción local para producir los bienes y prestar los servicios propios del negocio.

Del mismo modo es deducible el 100% de los montos invertidos en el año en bienes de capital de origen nacional, los cuales pueden ser arrastrados indefinidamente en años futuros.

En cambio, no se deducen los intereses pagados por préstamos financieros cuyo impuesto puede ser soportado por la empresa, cargando el costo, o bien reteniendo el impuesto a los beneficiarios, según las condiciones de traslación financiera pactadas con los receptores de esos intereses.

Para el caso de explotaciones unipersonales o estudios de profesionales, ellos no tienen derecho a ningún mínimo exento con las rentas sujetas a este impuesto y tampoco pueden deducir aportes a ningún plan de pensiones o seguros de retiro.

5.8.1 Ventajas del Impuesto único a las transacciones.

En la medida en que mejora la disciplina fiscal y todos comprenden la conveniencia de pagar impuestos antes que evadirlos, el Impuesto único permite asegurar una



recaudación del 13% de las rentas personales más el 13% de los valores añadidos por las empresas, lo cual implica teóricamente un 26% del PBI, que es aproximadamente lo que ahora se recauda.

Al no permitirse la deducción de bienes o servicios del exterior, se está aplicando implícitamente un gravamen del 13% sobre la importación, equivalente al arancel de aduanas. Simultáneamente, la deducción por compras de materias primas e insumos locales se compensa con la tributación que se aplica a quienes vendieron tales bienes intermedios.

Como se descuentan íntegramente los sueldos, salarios, honorarios y la totalidad del valor de compra de bienes de capital, este sistema implica la más formidable herramienta para promover la creación de nuevos puestos de trabajo y pagar retribuciones suficientemente altas, puesto que tanto la mano de obra como la inversión en máquinas, equipos y plantas industriales no son rubros sujetos a imposición, siempre que sean de origen nacional.

Al combinarse los dos impuestos que forman el Impuesto único quedan eliminados totalmente centenares de tributos ocultos en el consumo, como el IVA, los Ingresos Brutos, los aranceles aduaneros, las tasas municipales, los derechos de registro e inspección y los convenios multilaterales, entre otros, que son los que generan una



presión inflacionaria de aumento de costos para los consumidores.

Este sistema impositivo está siendo aplicado exitosamente en los países de Europa oriental. Inicialmente, fue establecido en Estonia en 1997 y a continuación en Lituania y Letonia. A partir de 2001 se aplicó en Rusia, Serbia, Ucrania y Eslovaquia. En Georgia y Rumania se implantó en 2005. Polonia y Grecia están a punto de disponer su vigencia. El ministro de economía alemán del gobierno de Ángela Merkel es un ferviente partidario de este sistema impositivo. Y el presidente Bush ha dispuesto crear una comisión para estudiar la posibilidad de implantar el Impuesto único en EE.UU., donde los técnicos calculan que sería suficiente una alícuota del 19% para obtener la misma recaudación actual.

5.9 La crisis de los impuestos directos.

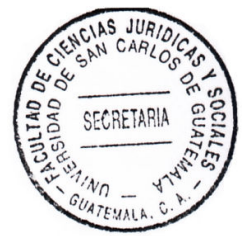
En el marco de la universalización de los intercambios y de la movilidad de la materia impositiva resultante, los Estados fueron obligados a aplicar políticas de lucha contra el fraude fiscal y, sobre todo, conllevaron comportamientos de competencia con el objetivo de conservar o atraer a los contribuyentes a su territorio. Esta lógica desembocó poco a poco en un cambio de comportamiento del contribuyente que se considera, en adelante, más como un cliente consumidor que como un contribuyente. Esta evolución inscrita en un ámbito comercial cambia la manera de concebir al impuesto. Éste se considera cada vez más como el precio del servicio prestado por la institución que se beneficia que como la expresión de un vínculo de solidaridad social.



Los partidarios de tal evolución, también promotores de una simplificación radical de los sistemas fiscales, no dudan ya en defender la idea de la instauración de un impuesto único sobre el gasto de tipo IVA.

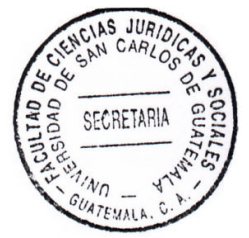
La política fiscal de la Unión Europea no escapa a esta lógica, basándose cada vez más en los impuestos indirectos proporcionales como el IVA, que son injustos ya que afectan de la misma manera tanto a quienes detentan escasas rentas como a los millonarios.





CONCLUSIONES

1. Con la creación de un impuesto único se mejoraría la recaudación tributaria en Guatemala, esto debido a que a lo largo de la investigación comprobé que en los países donde se aplica aquel sea mejorado la percepción de fondos por parte del Estado.
2. Aunque la tasa impositiva sea menor a la actual se comprobó que el estado estaría recibiendo una mayor cantidad de fondos ya que se estaría ante una manera mas sencilla, rápida y eficaz de tributar, los contribuyentes preferirían pagar su impuesto que evadirlo ya que la evasión seria mas onerosa que el mismo pago.
3. El impuesto único grava las ganancias netas de una persona, ya que gravando estas se estaría ante una sistema mas justo para toda la población el que gana mas paga mas.
4. Con el impuesto único se simplificaría la manera en que tributa la población ya que se tiene un monto fijo a pagar y el contribuyente ya sabe la porción de sus ganancias netas que tiene que tributar.

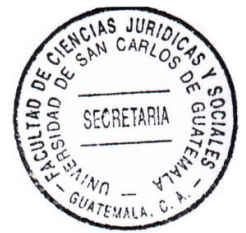


RECOMENDACIONES



1. Que el Ejecutivo proponga una iniciativa de ley ante el Congreso de la República para llevar a cabo una reforma fiscal integral para adoptar el sistema de un impuesto único, utilizado por otros países; en virtud de mejorar la recaudación tributaria .
2. Que el Organismo Ejecutivo, solidarice a sus ministerios y demás dependencias con la finalidad de mantener un status mínimo de gastos en todos sus renglones.
3. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, concientice a toda la población a través de información concreta, veraz y valida, que la finalidad de esa institución no es aumentar los impuestos sino reducirlos, por lo tanto deberá mantener un canal de comunicación hacia la sociedad guatemalteca e informales de la eficacia del gasto publico.
4. Que la Contraloría General de Cuentas en su función de ente fiscalizador se adhiera a la reforma fiscal planteada de una manera integral y armónica con las demás instituciones estatales, dándole un carácter participativo dentro de la distribución del presupuesto.





BIBLIOGRAFÍA

ALBI, Emilio; Contreras, Carlos; Gonzalez-Parramo, José M.; y Zubiri, Ignacio, **Teoría de la Hacienda Publica**. 2da edición, Barcelona, España; 1994. Editorial Ariel. 349 Págs.

BOULDING, Kenneth E, **La economía del amor y del temor. Una introducción a la economía de las donaciones**. Madrid, España; 1976. Editorial Alianza, 257 Págs.

CABANELLAS de TORRES, Guillermo, **Diccionario Jurídico Elemental**. Buenos Aires, República Argentina; 1979. Editorial Heliasta S.L.R. 344 Págs.

GARCIA VILLAREJO, A y Salinas Sánchez, J., **Manual de Hacienda Publica General y de España**. Madrid, España; 1994. Editorial Tecnos, 349 Págs.

LOPEZ LOPEZ, María Teresa y Utrilla de la Hoz, Alfonso, **Lecciones Sobre el Sector Público Español**. Madrid, España; 2000. Editorial Civitas, 453 Págs.

MONTERROSO VELASQUEZ de MORALES, Gladis Elizabeth, **Derecho Financiero, Finanzas Publicas**, Parte I. 2t; 2da ed. Guatemala, Guatemala Centro América. 2004. Editorial de Comunicación Grafica G&A. 216 Págs.

MUSGRAVE, Richard A. y Musgrave, Peggy B; **Hacienda Pública. Teórica y Aplicada**. 5ta ed., Madrid, España; 1992. Editorial McGraw-Hill, 289 Págs.

Legislación:

Constitución Política de la República. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.



Código Tributario. Congreso de la República, Decreto 6-91

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República, Decreto 27-92.

Ley del impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos. Congreso de la República, Decreto 37-92.

Ley del Impuesto Sobre Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas. Congreso de la República, Decreto 21-04.

Ley del Impuesto Especifico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada. Congreso de la República, Decreto 09-2002.

Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos. Congreso de la República, Decreto 70-94.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República, Decreto 26-92.

Ley del Impuesto sobre Productos Financieros. Congreso de la República, Decreto 26-95.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Congreso de la República, Decreto 62-87.