

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA
SUSTANTIVA DE GUATEMALA**



JUAN CARLOS CONTRERAS CANO

GUATEMALA, ABRIL DE 2010

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA
SUSTANTIVA DE GUATEMALA**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JUAN CARLOS CONTRERAS CANO

Previo a conferírsele el Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los Títulos Profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, abril de 2010

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. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V:	Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana.

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

Primera Fase

Presidenta:	Licda. Marisol Morales Chew
Secretaria:	Licda. Alma Judith Castro Tejada
Vocal	Lic. Luis Alfredo Gonzales

Segunda Fase

Presidente:	Lic. Hector René Marroquín Aceituno
Secretaria:	Licda. Ángela Aida Solares Fernández
Vocal:	Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis

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 Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, y del Examen General Público).

Licda. Gilma Valladres Orellana
Abogada y Notaria
15 Avenida 3-40, zona 13 edificio Asunción. Of.2-B
Ciudad de Guatemala
2339-4452, 2385-2623, 2385-1588
gilmavalladares@gmail.com



Ciudad de Guatemala 21 septiembre de 2009



Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San de Guatemala
Su Despacho:

Estimado Licenciado Castro Monroy:

En atención a providencia de fecha catorce de mayo de dos mil ocho, con la cual se hace constar mi nombramiento, acerca de la asesoría del trabajo de tesis del bachiller Juan Carlos Contreras Cano, quien se identifica con carné 9614681, quien elaboró bajo mi dirección la investigación titulada "Análisis jurídico de las reformas al régimen tributario del Estado de Guatemala a once años de la firma de la paz", de lo anterior, emito la siguiente disposición:

DICTAMEN

Al evaluar el propósito del Bachiller con la investigación que pretendía desarrollar, en la cual refería el análisis jurídico de la normativa tributaria, surgió la connotación sobre la esquematización del trabajo, por lo que se adecuo en forma ordenada, atendiendo al método deductivo y con ello logran científicamente el objetivo propuesto por el Bachiller; para finalizar con el apartado medular sobre el estudio de las distintas leyes desde el orden constitucional franqueando la normativa ordinaria y disposiciones gubernativas relacionadas.

Dentro de las recomendaciones acertadas sobre el trabajo de investigación, fue el cambio de título de la misma, atendiendo al soporte bibliográfico que debió consultar, el cual quedo de la siguiente manera: "Análisis jurídico de la normativa tributaria sustantiva de guatemalteco".

1...

2...

Destacando el ánimo encomiable y esmero de lograr un aporte significativo en materia tributaria, y siendo una rama del derecho con mesurada aportación en nuestra facultad, se le oriento al bachiller de tal manera que concluya en la evaluación del sistema tributario desde la perspectiva sustantiva en relación a la eficiencia o deficiencia del apartado tributario en la actividad financiera del Estado.



El Bachiller debió profundizar en las causas y fines del derecho tributario, con el objeto de lograr el pleno conocimiento e interpretación de las fuentes de cada norma impositiva en particular. En el desarrollo de la misma surgieron interrogantes, las cuales el Bachiller satisfizo acertadamente de forma aleccionada.

Es indudable que éste aporte investigativo del Bachiller constituye un tema apreciado en nuestra casa de estudios, dado que existe muy poca aportación del tema seleccionado, que pudiese resultar un punto de partida para ahondar en otras ramas del derecho financiero que intrínsecamente están relacionados con el tema de los tributos, debido a que éste erige el punto de equilibrio para el sustento del Estado.

En corolario al sometimiento de mi evaluación y por las razones consideradas, el comprometido trabajo de tesis desde el desarrollo y análisis de las distintas instituciones de orden tributario, hasta las consecuentes conclusiones; el cual ha llenado los requisitos establecidos en el artículo 32 de la normativa para la elaboración de tesis de la licenciatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, son apremios favorables para **DICTAMINAR FAVORABLEMENTE**, en el sentido que el trabajo de tesis de grado del autor amerita continuar con el trámite hasta fenecerlo para ser cuestionado en el examen público de graduación y poder optar al grado académico de licenciado en Ciencias Jurídica y Sociales con los títulos correspondientes de Abogado y Notario.

Respetuosamente,

Licda. Gilma Valladares Orellana
Colegiado 9119
ASESORA



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



UNIDAD ASESORIA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veinticinco de septiembre de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) EDDY GIOVANNI ORELLANA DONIS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante JUAN CARLOS CONTRERAS CANO, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA SUSTANTIVA DE GUATEMALA".

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 la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORIA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
CMCM/sllh.

Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis

Abogado y Notario

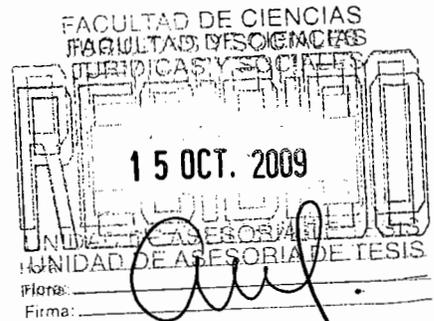
7ma. Avenida 3-74 zona 9, Edificio 74, Oficina 700, Ciudad de Guatemala

Teléfono 2332-4494



Ciudad de Guatemala, 01 de octubre del año 2009.

Lic. Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.



Respetable Licenciado Castro:

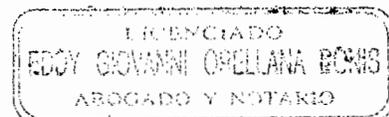
De acuerdo con el nombramiento emitido por esa Jefatura el día primero de octubre de dos mil nueve, en el que se me dispone nombrarme como revisor del trabajo de tesis del Bachiller **JUAN CARLOS CONTRERAS CANO**, por lo cual rindo el siguiente dictamen: El trabajo de tesis presentado por el bachiller **JUAN CARLOS CONTRERAS CANO CARNÉ No 9614681** se intitula **ANÁLISIS JURÍDICO DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA SUSTANTIVA DE GUATEMALA** .

De la revisión practicada, se establece que el trabajo contiene contribución de forma técnica y científica a estudiosos del Derecho Guatemalteco, además la técnica de investigación utilizada fue de carácter documental-bibliográfico, así como consultas de Derecho Comparado.

La presente 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 de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, quien ha manejado la metodología pertinente, así como la redacción ha sido clara y práctica para la fácil comprensión del lector.

En tal virtud y después de haber satisfecho las exigencias del suscrito revisor, emito mi **DICTAMEN FAVORABLE** para que el presente trabajo de tesis del bachiller **JUAN CARLOS CONTRERAS CANO**, continúe su trámite, a efecto se ordene la impresión del mismo y se señale día y hora para su discusión en el correspondiente examen público

Lic. **EDDY GIOVANNI ORELLANA DONIS**
Abogado y Notario
Colegiado 4940





DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, nueve de marzo del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante JUAN CARLOS CONTRERAS CANO, Titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA SUSTANTIVA DE GUATEMALA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

MTCL/sllh.



DEDICATORIA



A DIOS: Padre celestial, todopoderoso. Gracias por la vida que me dio y tantas bendiciones; sin Él no estaría hoy aquí.

A MI MADRE: Carlota Cano Muñoz. Mamá tengo tanto que decirte en éste momento y aunque no estés presente hoy, debes saber que admiro tu fortaleza y amor, fuiste mamá y papá, luchaste por darme lo mejor en la vida y lo lograste. Has sido mi inspiración desde el comienzo de mi travesía académica y motivo para alcanzar este triunfo; es por ello que te lo dedico a ti, que has sido mi vida.

A MI MERMANO: Nery Rolando Contreras Cano. Hermano, este logro profesional es también tuyo y sabés que siempre estaré aquí para vos, y sé que pronto yo estaré apadrinándote en tu carrera.

A MI ABUELITO: Abuelito Bruno, sé que ya no viste este logro, pero donde te encuentrés espero que estés gozando conmigo.



A MIS SOBRINOS:

Junior y Emilio. Hijos, los amo mucho y sé que algún día estarán en mi lugar y yo me gozaré con sus triunfos. Hoy les dedico este acto.

A MI ABUELITA:

Abuelita Mila. Hoy estás viendo materializada tu obstinación sobre el estudio, es por ello que te dedico también este acto.

A MI NOVIA:

Ana Coronado. Amor lindo, fuiste el baluarte en la realización de mi trabajo por tu apoyo constante, y te llevaré en mi corazón toda mi vida; es también para a ti este triunfo.

A MI MEJOR AMIGO:

Juan Carlos Pérez Díaz. Gran parte de este laurel es tuyo también. Gracias Tocayo.

A MI MEJOR AMIGA:

Asenet Figueroa. Gracias por las premisas en la recta final del presente trabajo.

EN ESPECIAL A:

La Familia Paiz Riera. Agradezco los compases que me brindaron durante toda mi carrera y por las muestras de cariño en todo momento, en especial a Don Carlos, Doña Jackie, Paulina y Juani.



A: La Licenciada Assenneth Santiago de Figueroa, por acertadas indicaciones que me ayudaron a mejorar el presente trabajo.

A: Mi asesora Licenciada Gilma Valladares y revisor Licenciado Giovanni Orellana, por su atención y dedicación, que me ayudaron a lograr mi éxito.

A: La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por permitirme estudiar en su seno académico.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme albergado durante todo este tiempo y permitirme ser un nuevo profesional del derecho al servicio de mi país.

ÍNDICE



Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho financiero.....	1
1.1. Definición y características.....	1
1.2. Derecho presupuestario.....	4
1.3. Derecho de la deuda pública.....	6
1.4. Derecho cambiario.....	9
1.5. Derecho del gasto público.....	12

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	15
2.1. Definición.....	15
2.2. Derecho tributario y otras ramas del derecho.....	16
2.3. Los ingresos públicos.....	17
2.4. Los ingresos tributarios.....	19
2.5. Principios constitucionales de los tributos.....	19
2.6. Fuentes del derecho tributario.....	47

CAPÍTULO III

3. Los tributos y el sistema tributario.....	61
3.1. Teoría general de los tributos.....	61
3.2. Características de los tributos.....	63
3.3. Relación jurídica tributaria.....	66
3.4. Los impuestos, definición y clasificación.....	76



3.5. Las tasas.....	
3.6. Contribuciones especiales.....	88
3.7. Sistema tributario.....	90
CAPÍTULO IV	
4. Análisis de la normativa tributaria sustantiva de Guatemala.....	95
4.1. El sistema tributario guatemalteco.....	96
4.2. Composición tributaria.....	97
4.3. El sistema tributario sustantivo guatemalteco.....	164
4.4. Costo de cumplimiento y recaudación.....	166
4.5. Contribuyente que cubre el costo de los tributos.....	166
CONCLUSIONES.....	169
RECOMENDACIONES.....	171
ANEXOS.....	175
BIBLIOGRAFÍA.....	181

INTRODUCCIÓN



La recaudación tributaria ha sido tema central en la política financiera del Estado. Con la firma de la paz en diciembre de 1996, el gobierno central se trazó como meta incrementar la carga tributaria de un 8% a un 12% para el año 2000. Meta que se prologaría dos años más tarde siendo infructuosa la misma y no es sino hasta el año 2008 que dicha meta es lograda.

Las normas tributarias constituyen el estandarte del sistema financiero de Guatemala. Es por ello que se escogió este tema de investigación para darse a la tarea de examinar a través del método jurídico, el sistema tributario sustantivo en materia de impuestos y demostrar la fortaleza y/o fragilidad de cada impuesto en particular. El propósito: evaluar la influencia positiva en la recaudación tributaria, articulando los elementos substanciales de cada Ley que denota simplicidad o complejidad, y la consecuente determinación y cumplimiento del pago de tributos.

El objetivo de la presente investigación es enfatizar que la reforma del sistema tributario sustantivo, en los impuestos cuantitativamente significativos para las arcas del Estado, devinieron de la eliminación paulatina de ciertas exenciones; la generalidad en la determinación de los impuestos directos a través de la tasas *ad valorem*; la eliminación de ciertas deducciones en el caso del impuesto sobre la renta que constituían formas de elusión fiscal, entre otros.

El contenido de esta tesis abarca cuatro capítulos, fue utilizado el método deductivo; se inició con la sustentación de la composición financiera del Estado, en el cual el derecho financiero constituye el conocimiento en cuyas normas los organismos públicos cubren sus necesidades financieras, buscando al mismo tiempo formas y procedimientos para distribuir de mejor manera la riqueza pública.

En el segundo capítulo se pone de manifiesto el contenido del derecho tributario, indicando la clasificación de los ingresos públicos; los principios constitucionales y las fuentes del derecho tributario, mismas que instituyen la creación de los impuestos en particular.



El tercer capítulo describe la teoría general de los tributos, las características de la relación jurídica tributaria. Premisas que comprueban la existencia de la obligación tributaria. Se indica también cada clase de tributo, sean estos a la propiedad, al consumo, a la renta y otros. Así como la indicación de los tópicos fundamentales del sistema tributario.

En el capítulo cuarto se realizó el análisis jurídico de las normas tributarias sustantivas en particular. Dicho examen versa sobre los tributos cuyos renglones impositivos son los más importantes en la recaudación tributaria del Estado. Se utilizaron datos estadísticos para demostrar tal extremo. Se evaluó la equidad tributaria, análisis del sistema tributario, poniendo de manifiesto la simplicidad de la determinación de los elementos inmediatos en la obligación tributaria.

La teoría asociada a la investigación es la teoría de la tributación, que pone de relieve avances de nuestro sistema tributario nacional. Así como ciertas incidencias deslustradas que habría que perfeccionar a través de propuestas de fondo que busquen el máximo beneficio para los participantes de la obligación tributaria.

La técnica bibliográfica y documental, con el aporte de varios autores versados en la materia, ayudó a cimentar las temáticas y así lograr el estudio de la búsqueda de alternativas integrales para incrementar la carga tributaria. La reestructuración del ya existente sistema y el mejoramiento de la recaudación y fiscalización de impuestos.

CAPÍTULO I



1. Derecho financiero

Abordar el tema del Derecho Financiero conlleva poner de manifiesto algunas teorías ampliamente discutidas en torno al tema. Sin necesidad de entrar a destacar y tampoco buscar profundamente cuál teoría prevalece en la actualidad, se pone de manifiesto la esencia del estudio de esta particular rama del derecho, la cual es de suma importancia y a la vez es preámbulo, a este trabajo de investigación.

1.1. Definición y características

El derecho financiero es el vehículo jurídico que utilizan los órganos estatales para llevar a la práctica los principios y fundamentos de la ciencia de las finanzas públicas, la cual se puede definir de la siguiente manera: es la rama del derecho integrada por un conjunto de normas que tienen por objeto regular las actividades económicas de los órganos públicos, tanto en lo que corresponde a los ingresos, como en lo que respecta la ejercicio del gasto. Su nombre completo debería ser precisamente Derecho Financiero Público, para distinguirlo con claridad.

Para algunos tratadistas, el Derecho Financiero sigue siendo aún una parte del Derecho Administrativo. Sin embargo, es evidente que no es así, porque el estudio de esta rama jurídica es tan importante que tiene ya caracteres propios, que lo hacen diferir de aquél.



Cuenta con todos los elementos para considerarse como una rama autónoma del derecho público, ya que evidentemente la percepción de los ingresos del Estado, la planeación y ejercicio del gasto público no sólo se limitan a realizar simples actos ejecutados por los órganos administrativos, sino que conforman complejas actividades económicas que se rigen por sus propios principios y procedimientos, y poseen una gama tal, que requiere de un estudio especializado y distinto al que se realiza en el Derecho Administrativo, el cual sirve para entender y manejar el fenómeno financiero del Estado.

Para robustecer el presente título, el profesor Sainz de Bujanda, citado por Francisco Carrera define al derecho financiero como "...la rama del Derecho Público Interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines".¹

El Derecho Financiero regula la actividad financiera pública (o simplemente actividad financiera) o, si se quiere expresar de otra forma, constituye el ordenamiento jurídico de la Hacienda pública.

Al respecto Fernando Pérez Royo expone que la actividad financiera es: "aquella que se desarrolla en el Estado y demás entes públicos para la realización de los gastos

¹ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de derecho financiero*. Pág. 30.



inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos”.²

Las notas que caracterizan a la actividad financiera, son:

a) En primer lugar se trata de una actividad pública. Lo es tanto por el sujeto (el Estado y otro ente público), como por el objeto que se relaciona con la satisfacción de necesidades colectivas.

b) En segundo lugar y éste suele destacarse como el rasgo diferencial con otras actividades o funciones públicas. Se trata de una actividad medial o instrumental en segundo grado. Como es sabido, las actividades públicas pueden ser clasificadas como finales o instrumentales, según que satisfagan o no de manera inmediata una necesidad pública. Así, por ejemplo, la actividad de la enseñanza tiene carácter final al igual que sucede, en general, con el conjunto de servicios públicos. En cambio, la actividad relacionada con el régimen de los funcionarios públicos tiene carácter instrumental: con ella no se da satisfacción inmediata a ninguna necesidad colectiva, sino que simplemente se atiende a uno de los instrumentos necesarios para el desarrollo de las funciones sustantivas o finales.

En el caso de la actividad financiera se está ante una actividad instrumental de segundo grado, es decir, que lo es, no sólo respecto de las finales, sino también respecto de las

² Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario (parte general)*. Pág. 25.



instrumentales de primer grado, como la que se ha indicado. Esto es lo que intenta expresar con el calificativo de medial: se trata de una actividad que tiene por objeto los medios financieros o dinerarios para desarrollo de las restantes funciones públicas.

c) En tercer lugar, hay que decir que la actividad financiera es una actividad jurídica, es decir, sometida a normas y principios jurídicos, cuyo análisis constituye precisamente el objeto de nuestra disciplina, el derecho financiero.

El derecho financiero es una rama importante y autónoma del derecho público, porque las actividades que aquí se generan son fundamentalmente de supra a subordinación entre los entes públicos, que figuran como sujetos activos de la relación jurídica y los gobernados, que por regla general, desempeñan el papel de sujetos pasivos en esa relación. Pero, sobre todo, esta disciplina jurídica pertenece al derecho público porque las actividades de naturaleza financiera que ella realiza, son propias y características del Estado. Es decir, corresponden a los fines exclusivos de una persona moral de derecho público.

1.2. Derecho presupuestario

El derecho presupuestario desempeña un importante papel en relación con los sistemas y procedimientos que se encuentran jurídica y técnicamente establecidos para planear, organizar, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar el presupuesto de egresos. El cual, Mabarak lo define como: “el conjunto de normas jurídicas pertenecientes al derecho



público en general y al derecho financiero en particular, que tienen por objeto regular todos los aspectos relacionados con la creación de sistemas y procedimientos de elaboración, ejecución y control de los ingresos obtenidos y de los gastos realizados por las diferentes dependencias y entidades del Estado, encaminadas a la satisfacción de las necesidades públicas”.³

En ningún Estado moderno es posible prever un gasto, si al mismo tiempo no se toma en consideración el posible ingreso correlativo. En el pasado las naciones sufrían constantes y hasta permanentes daños en su hacienda pública por no prevenir la correlación entre los gastos y los ingresos públicos. Fue en Inglaterra, hace dos siglos, cuando se contempló la imperiosa necesidad de planear los gastos públicos y adecuarlos a la posibilidad de contar con los ingresos necesarios para cubrirlos. En los países latinoamericanos esta necesidad se hizo patente ya avanzado el siglo XX. Lo anterior no significa que en el siglo XIX no haya existido en estas naciones la necesidad de contar con presupuestos de gastos. Los tenían, pero éstos no se vinculaban con los presupuestos de ingresos, así que el Estado vivía en constante penuria económica, porque normalmente gastaba mucho más recursos de los que podían disponer por medio de sus ingresos reales. La contabilidad gubernamental se encontraba poco cimentada y, des de luego, las normas jurídicas presupuestales constituían simples remedos o esbozos de una precaria y defectuosa legislación, lo que originaba una lamentable falta de coordinación entre estos dos elementos financieros que están íntimamente ligados: los gastos y los ingresos públicos.

³ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho financiero público*. Pág. 25.



Es indudable la importancia creciente del presupuesto público, no sólo como instrumento indispensable de las finanzas, sino como verdadera síntesis de los objetivos financieros y políticos de los Estados.

Al respecto, Duverger expone: “En un principio los alcances del presupuesto eran meramente contables y se limitaban a dar cuenta de los gastos proyectados y de los ingresos requeridos para su financiación. La fuerza incontenible de la historia, le ha investido de una importancia indudable”.⁴

El derecho presupuestario se erige en los estados modernos como un vehículo normativo y regulador de la actividad financiera pública, y también como un freno para evitar el abuso, el derroche o el desvío del gasto público, tendencias a las que se mostraron y se muestran proclives muchos gobiernos. Esta es la destacada función, no sólo jurídica, sino política y social, que tiene en la actualidad el derecho presupuestario.

De acuerdo a las normas jurídicas que regulan la planeación, organización, dirección y control del gasto público, un área muy importante en que se divide el derecho financiero es precisamente el llamado derecho presupuestario.

1.3. Derecho de la deuda pública

⁴ Duverger, Maurice. Hacienda pública. Pág. 191.



Esta especialidad, cuya denominación ha sido sugerida por Sainz de Bujanda, adquiere cada día mayor importancia como consecuencia de la creciente necesidad de recursos de los estados, y ante el hecho de que los mecanismos de endeudamiento público pueden revestir muy variadas modalidades.

Generalmente, el tema de la deuda pública ha sido desatendido por los juristas con el criterio que es materia propia de la economía y no del derecho. Empero, la evolución del servicio de la deuda ha dado lugar a numerosas normas y reglas de tipo jurídico.

El crédito público es parte de los llamados ingresos de capital del Estado, junto a otros recursos que, en líneas generales, son el fruto de la realización o liquidación de inversiones, como ocurre con las acciones.

Desde el punto de vista de los mecanismos de obtención del crédito y de los titulares de recursos a quienes se acude para su captación, puede decirse que, el endeudamiento del Estado reviste dos posibles modalidades, a saber: En primer lugar, "los préstamos por intermedio de operaciones tradicionales, de mutuo con entidades crediticias nacionales o extranjeras o con el banco central. El Crédito externo y los préstamos del banco central irrigan de dinero el circuito económico y puede tener efectos nocivos en la economía, en la medida en que no haya incrementos correlativos de bienes y servicios ofrecidos, lo cual induce a incrementos en los precios, y en general a la inflación. En segundo lugar, los recursos de crédito pueden provenir de la emisión de títulos de deuda pública, los cuales pueden cumplir la doble función de dotar de recursos al erario



y de servir de medio para intervenir en el mercado monetario. Esa última función tiene especial trascendencia en el caso de las Operaciones de Mercado Abierto (OMAS)

La deuda pública representa la segunda en importancia entre las formas de ingresos a disposición del Estado. Éste recurre al crédito como instrumento de financiación de los déficits presupuestarios, es decir, de la diferencia entre los gastos de un determinado ejercicio y los ingresos del mismo.

Mosset y Lorenzetti, manifiestan que: “Conviene resaltar, en todo caso que recurrir al crédito por parte del Estado (o de los demás entes públicos) se encuentra sometido a precisas reglas jurídicas. De manera especial por lo que se refiere a los límites del endeudamiento y a los procesos de toma de decisión respecto del mismo. Estas reglas alcanzan al propio texto constitucional, desarrollado en el ámbito de la legislación ordinaria”.⁶

La doctrina suele hacer referencia a numerosas clasificaciones de la deuda pública. Así, se menciona la deuda externa o interna, según el crédito provenga del país o del exterior. La deuda pública nacional, departamental o municipal, según el deudor sea la nación, el departamento o el municipio. La deuda forzosa o voluntaria, según el acreedor haya concedido el crédito de manera voluntaria o como consecuencia de una disposición legal. O bien, la deuda de origen privado o público, según el préstamo lo otorgue el sector privado o el público.

⁵ Ibid, Pág.300.

⁶ Pérez Royo, Fernando, Ob. Cit; Pág. 413.

1.4. Derecho cambiario



El régimen de cambios interesa a las finanzas internacionales porque las transacciones que trascienden las fronteras de los países, las monedas internas están sujetas a la conversión en divisas de aceptación general.

De otra parte, para el aumento o la disminución de las divisas provenientes de exportaciones y operaciones con el exterior, constituye un instrumento eficaz al régimen cambiario, en razón de que el control sobre la tasa de devaluación de la moneda interna en relación con las divisas obtenidas por los exportadores puede estimular o desestimular la actividad, según se requiera. Es obvio que la revaluación del quetzal o moneda interna en relación con el dólar, afecta a los exportadores; y que la devaluación los puede beneficiar si consulta tasas acordes con las condiciones económicas y financieras del país.

Es indispensable que la política cambiaria de un país sea acorde con las orientaciones de la política, y de manera general, de la política económica. Por ejemplo: una revaluación de la moneda nacional frente al dólar puede contribuir a la reducción de la inflación, pero sus efectos en las exportaciones pueden ser muy negativos si se tiene en cuenta que los dólares o monedas de aceptación internacional que se reciban en el exterior, no representarían incentivo alguno ante el hecho de su envilecimiento proporcional en relación con la moneda interna.



En ese orden de ideas, y en atención al impacto de reducción de los precios que resulta de incrementos excesivos en la oferta, las autoridades económicas y cambiarias deben tomar medidas para los caso de aumentos muy considerables en la percepción de dólares, como podría ocurrir... si en Guatemala se diera una situación de bonanza por la actividad minera, por ejemplo. En esos casos, es necesario establecer mecanismos que impidan el ingreso abrupto de las divisas al circuito económico interno, a través de inversiones o fondos de estabilizaciones en el exterior.

Por otra parte, en relación con el problema de la concurrencia de monedas de diferente aceptación a nivel internacional, es natural que surjan distintas posiciones ideológicas en torno a los mecanismos de solución.

Así, la concepción integracionista, ha ideado sistemas comunitarios orientados a facilitar el intercambio entre los países miembros del bloque económico de que se trate, entre los cuales sobresalen las uniones monetarias y las monedas de cuenta, situación que se dio con la unión de los países europeos.

Las uniones monetarias consisten en pactos interestatales de paridades preestablecidas para las monedas de los países interesados, de manera que las transacciones económicas que se lleven a cabo entre ellos no estén sujetas al riesgo resultante de las variaciones en la tasa de cambio.



En la opinión de Plazas Vega: “Las monedas de cuenta, por su parte, son unidades contables cuyo valor resulta de la llamada cesta de moneda integrada por varias monedas, de manera que corresponde a un promedio de todos los componentes de la “cesta”. En consecuencia, las monedas de cuenta son unidades de tipo contable que evitan que las variaciones de cada moneda en particular obstaculicen las transacciones de la subregión y hacen posible que, integradas al todo, tales modificaciones tengan una repercusión sustancialmente inferior. Empero, como se colige de lo expuesto, es claro que tienen la condición de unidades contables pero no son monedas”.⁷

La historia reciente ha reconocido el valioso y ejemplar esfuerzo de los países europeos en pro de la integración. Una de sus manifestaciones, en materia monetaria y cambiaria, es el llamado Sistema Monetario Europeo, cuyo origen se encuentra en la Unión Monetaria Europea, expresión convencional de la célebre serpiente europea, de 1973. Desde entonces, y con las modificaciones de 1979 y 1991, se ha estructurado un sistema monetario subregional, en el cual concurre la unión monetaria orientada a garantizar paridades fijas y sin riesgo, la moneda o unidad de cuenta europea ECU y finalmente el Euro, como moneda oficial de la comunidad.

El integracionismo europeo tuvo su punto culminante en diciembre de 1991, fecha de la firma del Tratado de Maastricht cuando, en medio de una verdadera euforia, al decir de Goldstein, se proclamó con entusiasmo la realidad de la Unión Europea y se anunció la conformación en un futuro real y no utópico, de los Estados Unidos de Europa.

⁷ Plazas Vega, Mauricio A., Ob. Cit; Pág. 304.



Finalmente, Plazas Vega destaca que: “en los países andinos, en 1984, se efectuó la emisión de títulos denominados en pesos andinos, con un valor nominal equivalente al dólar norteamericano, a fin de permitir que pudieran efectuarse pagos bilaterales sin necesidad de acudir a divisas externas. La emisión, de 80 millones de peso andinos, se distribuyó entre Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela”.⁸

1.5. Derecho del gasto público

La consolidación y vigencia de una subespecialidad del Derecho de la Hacienda Pública es el derecho del gasto público.

Numerosas normas constitucionales y ordinarias regulan la iniciativa legislativa en materia del gasto público. Las que exigen título legal originario y apropiación presupuestal. Las que consagran los objetivos y alcances del control fiscal, o las que comprometen al Estado con actividades e inversiones de tipo social, son clara expresión de esa especialidad.

Los principios del gasto público ponen de manifiesto que nos encontramos ante una rama o disciplina que si bien hace parte del amplio y complejo campo de la hacienda pública tiene sus propias directrices y reglas. La legalidad, la eficiencia, la eficacia, la planificación y la justicia como condiciones fundamentales del gasto estatal,

⁸ Ibid, Pág.305.

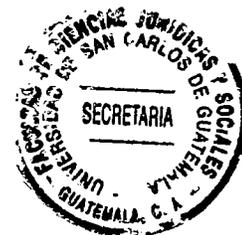


reconocidas de manera expresa o tácita en las cartas políticas, son claros signos distintivos de tan importante especialidad.



CAPÍTULO II

2. Derecho tributario



El Derecho Tributario como rama del Derecho Financiero es importante no sólo por su papel preponderante en los ingresos del Estado, sino por su incidencia a nivel macro y microeconómico. Esta es una rama que bien puede definirse como el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos. El presente capítulo contiene la definición, clasificación, principios constitucionales que lo rigen, así como las fuentes de éste.

2.1. Definición

El Derecho Tributario está compuesto por normas, principios e instituciones del derecho que atañen a los tributos y, especialmente a los impuestos. En este sentido, el derecho tributario sustantivo o material, lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado.

Valdés Costa lo define como: “El conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago. Concepto que lleva en sí la consecuencia de que comprende relaciones jurídicas pertenecientes a distintas ramas de derecho; debe



reconocerse que las normas respectivas están sometidas a los principios de cada de esas ramas”.⁹

2.2. Derecho tributario y otras ramas del derecho

La relación del derecho tributario con el Derecho Constitucional radica en todo lo relativo al poder de las normas que regulan el poder tributario, los principios fiscales y los demás elementos que de cualquier manera tienen relevancia para la creación y aplicación del Derecho Tributario previstas en la Constitución.

El Derecho Penal norma la tipificación de los ilícitos tributarios así como su castigo.

Es importante destacar que, sin perjuicio de la especialidad jurídica, la aproximación al Derecho Tributario a partir del Derecho Constitucional, involucra análisis muy profundos desde el punto de vista político, económico y social que son característicos del Derecho de la Hacienda Pública e inciden, de modo decisivo, en la creación de normas jurídicas en ejercicio del poder financiero. Así ocurre en general con normas como las que regulan los principios del presupuesto del Estado y su contenido. Los límites y la naturaleza de las leyes anuales del presupuesto y de las leyes de acompañamiento presupuestario. Las reglas generales relativas a los gastos públicos, la dimensión social y el gasto público. Las normas que establecen la prohibición o la viabilidad de los

⁹ Valdés Costa, Ramón. Curso de derecho tributario. Pág. 237.



impuestos con destinación específica y las que imponen los efectos redistributivos del gasto público como condición para el sustento constitucional de los tributos.

2.3. Los ingresos públicos

Desde un punto de vista muy general, los ingresos públicos, son las entradas de dinero a la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica, política o jurídica. (Véase anexo 1, Pág. 177. Clasificación jurídica de los ingresos)

A este respecto Plazas Vega define los ingresos públicos como: “el conjunto de recursos con que cuenta el Estado para cumplir sus fines”.¹⁰

La legislación guatemalteca en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Presupuesto, dispone que el presupuesto de ingresos deberá contener todos aquellos ingresos de cualquier naturaleza que se estima percibir o recaudar durante el ejercicio fiscal, el financiamiento proveniente de erogaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo, y los excedentes de fondos que se estimen a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta. La amplia concepción del ingreso permite incluir disponibilidades más que captaciones que impliquen enriquecimiento, motivo por el cual esa universalidad de recursos que

¹⁰ Plazas Vega, Mauricio A., Ob. Cit; Pág. 2.



comprende incluye partidas que no son ingreso desde el punto de vista real, como empréstitos.

La noción de renta pública en cambio, determina la naturaleza del recurso.

“Dadme una buena política y yo os daré buenas finanzas”,*** reza en un apartado de Manuel de Juano, famosa fórmula del Barón Louis tradicionalmente recordada, que pone en evidencia la estrecha relación existente entre los fenómenos políticos y la actividad financiera del Estado.¹¹ Es decir, del mismo modo que las operaciones financieras sufren la influencia de las condiciones políticas dentro de las cuales se realizan, también y a su vez, ellas gravitan sobre el medio político en el que aparecen. No cabe duda que estos lazos son estrechos y complejos, pero su reconocimiento y estudio tienen importancia fundamental.

La naturaleza y caracteres específicos presentan una gran variedad. Es ese sentido la importancia relativa de cada uno ha variado a lo largo del tiempo debido al influjo de la evolución de la organización y de los cometidos del Estado. En la actualidad los más importantes son los ingresos tributarios.

Los ingresos tributarios han experimentado una notoria evolución por la incidencia de factores económicos y sociales tales como la política de incentivos al desarrollo y la política de integración económica internacional.

¹¹ De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Pág. 33.

2.4. Los ingresos tributarios



Los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

2.5. Principios constitucionales de los tributos

a) Principio de legalidad: Para que un tributo pueda ser válido, debe ser aprobado por el órgano que detenta el poder tributario, siendo éste el Congreso de la República, quien a través de una ley formal crea la norma.

El Art. 239 de la Constitución Política precisa el principio aludido: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a la necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...”, debido a que este organismo del Estado representa la voluntad popular; así mismo por delegación de ésta, los órganos deliberativos de los gobiernos municipales, según lo establece el Art. 101 del código Municipal de Guatemala concurren con ciertas potestades para establecer tributos cuya obtención y captación de recursos, se utilizará para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio.



El principio de legalidad en materia tributaria, indica Luqui: "...tiene su acepción *"nullum tributum sine lege"*"; fue en León y Aragón donde apareció ese principio antes del año 1200, el cual se mantiene inalterado y, cuando sobrevino el Estado de Derecho se convirtió en una de las más seguras garantías de los derechos individuales ya que en él se reafirma el principio de división o separación de poderes".¹²

En cuanto a la reglamentación de las leyes tributarias, es una atribución propia del Poder Ejecutivo, según lo señala el Art. 183, inciso e) de la Constitución Política de la República, la cual es de naturaleza administrativa, lo que significa que solamente el Organismo Ejecutivo debe reglamentar los Decretos aprobados por el Congreso de la República.

Vinculado al principio de legalidad está la aplicación del tributo en el tiempo. Es necesario saber si la ley que lo contiene debe aplicarse a partir de su sanción o puede hacerlo en forma retroactiva, es decir, para situaciones que debieron concretarse en las leyes vigentes en el pasado y, por lo mismo, no previstas o en otros casos, aumentar el monto de la prestación a situaciones ya contempladas en las leyes anteriores.

Al respecto de la retroactividad, la Constitución Política no regula algo en materia tributaria. Sólo ha creado la excepción a la garantía de la irretroactividad de las leyes en materia penal, según lo establecido en Art. 15 de la Constitución Política de la

¹² Luqui, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Pág. 80.



República, y únicamente se aplica la ley en forma retroactiva cuando ésta favorece al reo.

Existe un apartado dentro del principio de legalidad que es el régimen tributario municipal. La referencia al tema, no significa que el gobierno municipal guarde cierta reserva en cuanto a la creación de tributos. Cabe señalar que el Concejo Municipal tiene la potestad de crear tasas municipales y contribuciones por mejoras, siempre y cuando, dichas mejoras sean de beneficio directo para los vecinos y cuyas obras de urbanización mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles.

Al abordar el tema de la tasa municipal, la Constitución Política no hace mención específica acerca de la creación, modificación o supresión de esta clase de tributo. Sin embargo, al efectuar una interpretación extensiva desde la perspectiva del sujeto activo de la obligación tributaria, el Art. 255 de la Constitución Política, en el segundo párrafo, establece "La captación de recursos deberá ajustarse al principio establecido en el Artículo 239 de esta Constitución, a la ley y a las necesidades de los municipios", lo que significa que según la autonomía municipal, ésta puede emitir sus ordenanzas para el fortalecimiento económico del municipio, lo que da lugar a la creación de las tasas municipales; impuesto que nace por la contraprestación de un servicio, debido a que el usuario recibe el beneficio directamente de la entidad pública a la cual tributa y quien además es quien atiende las necesidades e intereses de la localidad.



b) Principio de capacidad contributiva: El principio de capacidad contributiva según García es: "...el conforma una fundamentación justa de la existencia de los tributos, es un parámetro al que debe adecuarse el ejercicio del poder tributario normativo, de manera que no puede escogerse un hecho como presupuesto de la obligación tributaria, que de ningún modo constituya un índice de capacidad contributiva. De tal manera, que el legislador puede establecer y modificar tributos dentro de los límites fijados por la capacidad contributiva. El legislador ordinario puede establecer y modificar tributos, siempre y cuando lo haga dentro de los límites fijados por la capacidad contributiva".¹³

El jurista García Eicheguien manifiesta en torno al principio de capacidad contributiva indicando: "...El derecho tributario gira en torno a los principios de legalidad y capacidad contributiva; mientras el primero opera como criterio de justicia formal, estableciendo la norma por el ente autorizado constitucionalmente, el segundo fija un límite de carácter material de forma tal que, para ser legítimo desde el punto de vista constitucional, el tributo no sólo debe establecerse mediante ley sino que también debe ser concebido conforme un criterio de justicia substancial".¹⁴

Al respecto de la justicia substancial, explica García: "El análisis substancialista del fenómeno tributario presenta algunos inconvenientes cuando se intenta restringir el criterio de justicia exclusivamente al principio de capacidad contributiva, porque la exigencia constitucional es que la imposición respete o se acomode a la capacidad

¹³ García Eicheguien, Marco F. El principio de capacidad contributiva. Pág. 36.

¹⁴ Ibid, Pág. 37.



contributiva, –de conjunto– del sujeto obligado, aún cuando dicho índice global es útil, a su vez, para determinar la adecuación de la norma tributaria a la Constitución. La referencia a la capacidad contributiva global es utilizada comúnmente, en doctrina y jurisprudencia, para solucionar algunos problemas prácticos que presenta el principio en la distintas figuras tributarias, pero dicha interpretación –limita extraordinariamente su alcance jurídico–, porque prácticamente impide el control de constitucionalidad de las normas ordinarias”.¹⁵

Desde el punto de vista teórico, lo relevante en el momento de seleccionar los presupuestos con el fin de distribuir los gastos públicos, es la capacidad contributiva global de los llamados a la contribución, pero la realidad indica que dicha capacidad contributiva global no puede gravarse en un único impuesto –siendo el ideal más cercano el impuesto sobre la renta– porque dicha aptitud se pone en evidencia a través de múltiples manifestaciones. Por tanto, el legislador se encuentra obligado a establecer diversos tributos con el fin de alcanzar la verdadera aptitud a la contribución de los particulares. Esta aptitud que a través de un hecho o acto de trascendencia económica, se pone de manifiesto en situaciones concretas –como índice de capacidad contributiva global– puede denominarse capacidad contributiva sectorial. Se refiere a una porción, a un fragmento de la capacidad contributiva global que detalla el Art. 243 de la Constitución Política.

¹⁵ García Eicheguien, Marco F, **Ob. Cit;** Pág. 38.



El autor Emilio Giardina, citado por García, expone acerca de los dos momentos de imposición del tributo: “El primero, de selección de la base imponible, y el segundo, de la graduación de la alícuota. Son dos momentos de la capacidad contributiva, que se pueden denominar capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa. La capacidad contributiva absoluta es la riqueza del individuo susceptible de ser gravada, mientras que la capacidad contributiva relativa se refiere a un segundo momento de la imposición concerniente a la determinación de la carga tributaria. La distinción, como aclara el mismo autor, es útil para encuadrar la investigación tributaria dentro de esquemas racionales; por ello no debe pensarse en dos capacidades contributiva diferentes, en dos manifestaciones del mismo fenómeno”.¹⁶

La capacidad contributiva en su variante sectorial es útil para realizar el control de constitucionalidad de las normas tributarias. Pero es un índice impreciso, y a veces contrario a la capacidad contributiva global del sujeto obligado. En el ámbito normativo el tema se ha zanjado con el criterio de la normalidad de los casos. Criterio que es insuficiente al momento de aplicar el criterio de justicia en caso concreto. En este contexto, la operatividad del criterio de justicia exige otorgar siempre al constituyente la posibilidad de probar que carece de aptitud o de idoneidad para concurrir al gasto público.

La capacidad contributiva, continua manifestando García: “puede ser interpretada en relación con el sistema tributario en su conjunto, o en relación con cada impuesto en

¹⁶ García Eicheguien, Marco F, Ob. Cit, Pág. 39.



Como segunda instancia, los fallos constitucionales, en los cuales el control judicial más amplio, comienzan a utilizar criterios objetivos para valorar las distinciones legislativas frente al principio de igualdad; aquí el principio de capacidad contributiva adquiere gran esplendor y surge como medida, como criterio objetivo de comparación de la igualdad en materia tributaria.

En la gaceta No. 37 de la Corte de Constitucionalidad, textualmente se expone: "...Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectivamente mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos que mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley, la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago también tiene como presupuesto la personalización del mismo...", es una definición extensa, la cual está fragmentada para poder dar una interpretación acertada de lo que debemos entender por capacidad contributiva.



Primero, expone “que a mayor capacidad contributiva la incidencia debe ser mayor” se refiere a que la afectación del patrimonio del contribuyente debe ser artificiosa en la misma medida en que sus ingresos sean mayores. Dichos términos referenciales se encuentren regulados por la normativa tributaria. Según el principio de igualdad, juntamente con el de progresividad, es fácil determinar el sacrificio del contribuyente al determinar el impuesto horizontalmente, debido a que la ley tributaria, en cuanto a principios se refiere, se expresa en términos absolutos y no concretos. La especificación del principio de igualdad, no puede ser otra que, la capacidad contributiva global o absoluta, porque sólo a través de ella puede realizarse una comparación de situaciones reales con valor económico, siendo éste el hecho generador. Lo que significa que a mayor valor o monto imponible, así será el valor pecuniario a pagar por el impuesto causado, el cual es un valor relativamente proporcional.

Continuando con la sentencia de la Corte de Constitucionalidad, la misma establece: “...utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos...”; en los impuestos indirectos es en donde el sujeto pasivo de la relación tributaria es el contribuyente final. Es materialmente imposible decretar tarifas impositivas por intervalos de base imponible, porque se estaría transgrediendo el principio de igualdad. Sin embargo, sí existe la paridad del trato fiscal progresivo, atendiendo a la capacidad contributiva sectorial, en donde se establece coherentemente la igualdad vertical en el pago de tributos. Tales son los casos regulados en la ley específica, como el Impuesto Sobre la Renta para personas en



relación de dependencia. O en el caso del Impuesto Único sobre Inmuebles, el cual establece tres clases de tasas impositivas, atendiendo al valor matricular del inmueble, en el cual la afectación recae sobre el patrimonio, por mencionar algunos casos.

La progresividad no viene a constituirse en un requisito autónomo de la imposición, sino que representa un ulterior y lógico desarrollo de la capacidad contributiva. Establece la forma en que deben variar las tarifas, a efecto de adecuar mejor la carga impositiva a la capacidad contributiva del obligado. La progresividad actúa como un criterio de medición del aspecto material del tributo. Es un criterio auxiliar que indica gravar más que proporcionalmente los incrementos de riqueza, a fin de adecuar el tributo a la verdadera idoneidad económica del contribuyente.

Este criterio puede compartirse sin mayores dificultades, pero los problemas comienzan en el momento de establecer el ritmo de la progresividad, esto es, en qué grado aumenta la capacidad contributiva con el incremento de la riqueza. La descripción de la curva de utilidad marginal decreciente del dinero.

Con el fin de determinar en qué medida crece la capacidad contributiva con el aumento de la riqueza es preciso establecer, previamente, si los módulos de progresión deben fijarse en función de criterios estrictamente fiscales, o si su determinación debe realizarse conforme criterios de política económica y social.



Si bien la progresividad encuentra su justificación en la capacidad contributiva, la intensidad y módulo de la progresión son cosas a determinar por la política económica y social”. El grado o ritmo de la progresividad deberá ser establecido teniendo en cuenta: a) el nivel de desigualdad en la distribución de la riqueza, y b) las opiniones dominantes sobre lo justo en el momento, y el lugar de su establecimiento.

Como bien lo señala Giardina: “los efectos redistributivos son naturalmente conexos con todo tipo de progresión, hasta con la más moderada”,¹⁸ pero esto no implica que la medida de las tarifas deba establecerse con base en consideraciones de carácter extrafiscal, sino que el grado de progresividad debe fijarse con la finalidad de distribuir la carga tributaria con justicia. Los efectos extrafiscales cumplen una función complementaria, y por ello no deben ser considerados como determinantes en la estructuración de las tarifas.

La cuantificación de las tarifas progresivas es una cuestión de grados hasta cierta medida. La tarifa cumple la función de gravar adecuadamente la capacidad contributiva del sujeto obligado, y más allá de esa medida, la finalidad extrafiscal –como, por ejemplo, la redistribución de la riqueza– comienza a prevalecer sobre las razones de estricta justicia fiscal. Cuando la medida de la progresividad es más intensa que la necesaria para gravar adecuadamente la capacidad contributiva, se ingresa en el ámbito de la utilización del tributo con finalidad extrafiscal.

¹⁸ García Eicheguen, Marco F., Ob. Cit.; Pág. 82.



Nada prohíbe la instrumentación de las tarifas con el fin de alcanzar objetivos extrafiscales. Pero dicho ámbito de discrecionalidad se encuentra enmarcado por el resto de los principios de justicia tributaria. Dichos principios establecen la necesidad de establecer un mínimo exento de gravamen, hasta el tope de prohibición de alcance confiscatorio de la tributación.

El legislador no debe perder de vista que un fuerte aumento en la progresividad nominal –en el nivel de las tarifas– no se traduce, necesariamente, en un incremento en la progresividad real, por efecto de la erosión de la base imponible. Usualmente, a través de técnicas legales, como por ejemplo: minoraciones, beneficios tributarios, métodos de determinación indirecta, etc., y defraudatorias –el ocultar ingresos– se reduce en gran medida la progresividad del sistema tributario. Por tanto, estas cuestiones deben ser atendidas por el legislador al establecer el monto de las tarifas progresivas que, en nuestra opinión, deberían limitarse a cumplir su función de justicia tributaria, operando como instrumentos de redistribución con carácter secundario.

Pese las dificultades, las tarifas progresivas continúan siendo el mejor método, hasta ahora propuesto, para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes dentro del sistema tributario.

La progresividad se refiere a la capacidad contributiva global del sujeto obligado. Es suficiente con que la carga tributaria total recaiga en forma más que proporcional sobre la capacidad contributiva de las personas llamadas a concurrir a los gastos públicos. Por ello, cuanto más aumenta la riqueza global de igual manera crecerá la capacidad



contributiva de conjunto. Precisamente, es sobre ella donde debe verificarse la progresividad del sistema tributario. A este fenómeno se refieren los autores cuando expresan que la progresividad se predica del sistema tributario en su totalidad y no sobre cada figura tributaria en particular.

Las tarifas progresivas deben establecerse en forma tal que la carga tributaria total opere sobre la capacidad contributiva global del contribuyente. Este postulado hace referencia a los efectos que cada uno de los tributos produce sobre la progresividad o regresividad del sistema tributario. Conforme estos postulados, si el sistema tributario es regresivo, la distribución de la carga impositiva es injusta.

Generalmente el estudio de la progresividad se limita a la imposición directa. Dicho enfoque otorga una visión parcial del fenómeno, porque la progresividad opera sobre la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, siendo indiferentes los índices directos o indirectos de su manifestación.

Con respecto a la operatividad de la progresividad sobre la capacidad contributiva global del contribuyente, García manifiesta: “también resuelve, sin mayores inconvenientes, el tema de qué prestaciones deben incluirse en el cálculo de la carga tributaria total, a efecto de establecer el porcentaje que representan los tributos en relación con la aptitud global de un particular para concurrir a los gastos públicos. Para calcular el grado de progresividad del sistema tributario, es preciso contabilizar todos aquellos tributos que inciden sobre la capacidad contributiva global del sujeto pasivo,



abarcando el concepto de tributos en su acepción técnica, más todas aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público asimilables desde un punto de vista substancial”.¹⁹

c) Principio de igualdad: El principio de igualdad tributaria se elabora en una época en que las ideas sobre las funciones del Estado no habían alcanzado el desenvolvimiento de nuestros días. En efecto, el advenimiento del sistema republicano se produce en momentos en que las ideas de los economistas clásicos están en pleno apogeo.

Según esta concepción, el Estado tenía que intervenir lo menos posible en las actividades privadas, dejando libradas sus iniciativas a las leyes del mercado que, por otra parte, la consideraron de una precisión casi matemática.

El principio de igualdad tributaria, que nace con el sistema republicano, se encuadra dentro de aquella filosofía liberal que concebía a los tributos con fines esencialmente fiscales. A esta igualdad tributaria se le consideró en razón del monto de las riquezas de cada uno, y que así mostraba la llamada capacidad económica.

Al principio privó un concepto objetivo, real y estático para apreciar la base sobre la cual se determinará la igualdad. A igual riqueza (capacidades económicas) correspondían iguales tributos. Más adelante, bajo la influencia de los hechos y de las doctrinas, se observó la necesidad de que fuera más justa la actuación del fisco sobre la riqueza,

¹⁹ García Eicheguien, Marco F., *Ob. Cit.*; Págs. 82 a la 87.



porque no todas las riquezas, en razón de los sujetos titulares, ofrecían una base igual para la aplicación de los tributos. La capacidad económica va a ser apreciada de manera más subjetiva y atendiendo a especiales situaciones personales de los titulares.

Nace así la capacidad de prestación. No todos los titulares de riquezas, aún cuando manifiestan iguales capacidades económicas, ofrecerá iguales capacidades de prestación (el principio de la utilidad marginal). Pero, más tarde, se comienza a entrever la posibilidad de que algunas riquezas, mediante la aplicación de ciertos tributos, junto a otros medios de naturaleza económica (créditos, moneda, etc.), podrían facilitar la obtención de fines políticos, económicos y sociales. En otras palabras, por medio de la aplicación de los tributos el Estado está en condiciones de alentar o desalentar determinadas actividades económicas, presionando de distinta forma sobre la riqueza.

La capacidad económica, que mostraba la riqueza en forma real y objetiva, o la capacidad de prestación que lo hizo de manera subjetiva y personal, se convertirá ahora en la capacidad contributiva, es decir, en una capacidad que si es cierto que reposa sobre la riqueza, lo hace ahora con fines concurrentes al fin fiscal que antes perseguía. Se armoniza de esta manera el fin fiscal con otros fines de naturaleza política, económica y social. La igualdad, entonces, deja de reposar simplemente en la capacidad económica o de prestación, es decir, en la riqueza considerada en sí misma (objetiva o subjetivamente) para tener también en cuenta la función del Estado, quien asigna en cada caso a las riquezas teniendo en vista de aquellos fines. Esa capacidad contributiva, que ya tiene en nuestros días valor de principio, coincide con la etapa en

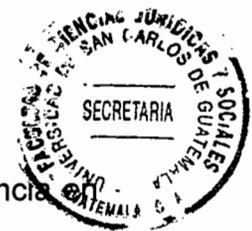


que el Estado comienza a dirigir, orientar o intervenir la economía, capacidad de prestación de capacidad contributiva. Siempre es la riqueza la base de cualquier sistema tributario; pero, del individualismo liberal de épocas pasadas, se justificó después el concepto de las riquezas en razón de los sujetos y, más tarde, de las riquezas en función política, económica y social.

La igualdad tributaria no tiene en cuenta a la persona por la persona en sí, porque ésa fue la capitación, que era la más injusta de las desigualdades desde el punto de vista tributario. La igualdad se relaciona aquí, como se ha dicho, a la capacidad contributiva más que a las personas. Si a éstas se las toma con consideración es al solo efecto de conocer al sujeto que, siendo titular de la riqueza, será a quien la Ley reatribuye la producción del hecho imponible (contribuyente).

El contribuyente estando ligado al Estado mediante la obligación tributaria. Se funda en la causa-fin que cada tipo de tributo reconoce. Es a él a quien la Ley le atribuye la producción del hecho imponible, atribución que no puede ser arbitraria ni antojadiza, porque se funda precisamente en las ventajas y seguridades que el Estado le proporciona a dicho sujeto y que redundan en su beneficio, por cierto que indeterminado en los caso del impuesto (seguridad pública, justicia, seguridad jurídica, salud, educación, etc.).

Concretando el tema de la igualdad tributaria, la cual es la proporción o medida con que el tributo incide sobre las capacidades contributivas. De esto resultan consecuencias



importantes, como son: a) que las personas, en materia tributaria, tiene relevancia tanto y en cuanto exista una relación entre éstas y sus capacidades contributivas; b) que los tributos se aplican atendiendo a esas capacidades contributivas; c) que no obstante ser iguales todos los habitantes ante la ley, pueden no serlo ante las leyes tributarias; d) que no repugna, con consecuencias, al principio constitucional de la igualdad, la creación de grupos o categoría de constituyentes, siempre que éstos respondan a discriminaciones fundadas en las capacidades contributivas; e) que la proporcionalidad o la progresividad no obsta, antes bien completa, el principio de la igualdad tributaria. La igualdad tributaria resulta así una especie dentro del género de la igualdad ante la Ley; en esta todos los habitantes son iguales; en la igualdad tributaria es la ley del tributo la que tiene que ser igual frente a capacidades contributivas iguales, es decir, frente a las bases que esas capacidades contributivas exteriorizan. En unas son las personas las que deben ser consideradas como iguales; en la otra, es la ley del tributo la que debe ser igual al ejercer la presión tributaria sobre las riquezas, si el Estado las considera en igualdad de capacidades contributivas.

d) Principio de proporcionalidad: La proporcionalidad es un elemento necesario, en cierto tipo de tributos, para hacer real y efectiva la garantía de la igualdad tributaria, tal cual debe ser hoy entendida y de la cual nos ocuparemos precedentemente. También la proporcionalidad representa una de las bases más firmes para lograr la equidad, que es otra garantía constitucional.

Sustancialmente, como garantía del derecho de propiedad, la proporcionalidad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva), debe ser adecuada y



razonable. Es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza que se guarda, según la naturaleza de la riqueza y característica del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una buena prudencia. Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan. La proporcionalidad podría equiparse al grado o medida (metro) con que se determina la presión tributaria.

Una presión tributaria demasiado fuerte, aparte de afectar el derecho de propiedad, puede llegar a colocar a la riqueza en estado de difícil conservación y reproducción, lo que inevitablemente se produce cuando el contribuyente no puede absorber, sin deterioro de la misma riqueza, la carga tributaria en la medida en que éste presiona. Es éste el principio de la no confiscación, expresión que nos resistimos a usar. La excepción al principio de la proporcionalidad se encuentra en los derechos aduaneros, pero en estos casos actúa el principio de uniformidad.

La proporcionalidad tributaria puede ser contemplada desde distintos puntos de vista; generalmente se la considera atendiendo a la presión que un solo tributo produce sobre la riqueza y por razón de un solo hecho imponible. En otras oportunidades se habla de la presión tributaria que producen dos o más tributos sobre la misma riqueza y por el mismo hecho imponible, lo que da lugar a la llamada doble imposición, que puede ser interna o internacional. Pero la proporcionalidad también se la puede considerar cuando más de un tributo afecta una misma riqueza, pero por distintos hechos imponibles y, a su vez, cuando más de un tributo afecta a un mismo sujeto por el conjunto de riquezas



y en virtud de distintos hechos impositivos. Por otra parte, debemos consignar que sólo hay que considerar los tributos impositivos, es decir, los impuestos, en este problema de la proporcionalidad; pues existen otros tributos, como, por ejemplo, las contribuciones especiales de mejoras y las tasas que están afectando, junto con los impuestos, las mismas riquezas, aun cuando sea por hechos impositivos distintos.

El principio de proporcionalidad tributaria ha sufrido algunas variaciones. La posición clásica del Estado, es decir, su no intervención en todo aquello que fuera actividad privada y su corolario de la neutralidad en las finanzas, impuso a la proporcionalidad tributaria dos elementos fundamentales: a) considerar a las riquezas en sí mismas, y b) el rendimiento de los tributos. En cuanto al primero, la proporcionalidad debía mirar hacia una justa distribución de las riquezas, considerándolas en forma tal que quienes tuvieran más pagaran más.

Aparece así que un impuesto proporcional, es decir, aplicado mediante una tasa o porcentaje que se mantiene inalterable, no obstante variar la base imponible, no consultaba en todos los casos la verdadera igualdad jurídica del tributo, porque el sacrificio que se impone a todos le resultaba igual. Al contrario, si la tasa o porcentaje varía con la variación de la base imponible, es decir, la progresividad, entonces el sacrificio se opera en una forma más cercana a la igualdad jurídica, porque los que tienen más contribuyen proporcionalmente en forma igual a quienes tienen menos. Se partió del principio de la utilidad marginal; no todas las capacidades eran iguales, no



obstante ser iguales las riquezas consideradas en sí mismas. De una igualdad objetiva se pasó a una igualdad subjetiva.

Este paso fue el que permitió asegurar la implantación de los tributos con escala progresiva. Es esta evolución del concepto de la igualdad a lo que nos hemos referido antes, la proporcionalidad considerada en su doble actuación. Las tasas proporcionales y las tasas progresivas, han hecho posible alcanzar el principio de la igualdad jurídica en igualdad de capacidades económicas, dejando atrás, como cosa histórica, aquella igualdad aritmética que era la negociación de la igualdad jurídica. Pero, no obstante, queda la duda de si por medio de la proporcionalidad el Estado no persigue también el mayor rendimiento de los tributos, y no sólo alcanzar la igualdad jurídica. La justicia y la eficacia aquí también pueden llegar a encontrarse en un punto de armónica equidistancia, porque no siempre son incompatibles.

En la actual concepción de las finanzas funcionales, consideradas éstas tanto en cuanto a ordenación, dirigismo o intervencionismo, que son simples grados de una sola posición política y que conforma la antítesis de la posición neutral de la hacienda pública, tanto el principio de la igualdad en igualdad de condiciones económicas, como el del rendimiento de los tributos, se mantienen, mas no con el carácter de la rígida ortodoxia de los clásicos.

Es esto así a causa de ese nuevo carácter que hoy tienen los instrumentos financieros influidos por principios políticos, económicos y sociales. Los tributos adquieren la



concepción actual un nuevo sentido de funcionalidad, forzando a no tomar aquellos elementos con la misma rigidez de los clásicos. La igualdad tributaria, ahora ya no en igualdad de capacidades económicas sino de capacidades contributivas, admite que la proporcionalidad, por medio de tasas progresivas, no busque solamente igualar las capacidades económicas, sino lograr que los tributos entren a funcionar, con otros medios financieros y económicos, para alcanzar fines políticos, económicos y sociales. Es decir, que los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa en función de su capacidad económica (concepción individualista), sino que esos tributos representan un medio, un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida por la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto (concepción social).

Son acertadas las palabras de Duverger en este sentido, transcritas por Luqui: “El intervencionismo fiscal llega a definir una misma concepción de la igualdad que acaba y prolonga lo que antes se ha expresado. No se trata de una igualdad [ante] el impuesto, sino de una igualdad conseguida [mediante] el impuesto”.²⁰

e) Principio de equidad: Expresamente la equidad como principio no es desarrollado en la Constitución Política, sin embargo, la creación, modificación y extinción de normas tributarias, deben ser consideradas sobre la base de las garantías constitucionales, dentro de las cuales se deben tener presente, en primer lugar: que los derechos

²⁰ Luqui, Juan Carlos, Ob. Cit.; Págs. 105 a la 112.



individuales, del cual el Estado es garante deben ser declarados dentro del ordenamiento jurídico tributario. La protección a la persona es el primer postulado que se debe tener presente al momento de decretar una norma tributaria, con lo cual se protegerá el patrimonio del contribuyente, eliminando cualquier detrimento económico injusto.

Asimismo, el artículo 4º. De la Constitución, garantiza la libertad e igualdad: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derecho...”, quiere decir que siendo el Estado pilar de la protección a la persona, del mismo modo debe considerar a las personas con homogeneidad, sin hacer distinciones sociales, políticas o económicas a la hora de dictar una ley fiscal.

La equidad en el artículo 243 de la Constitución Política, expone la relación intrínseca entre la justicia y la equidad, como una conjugación estructural de la capacidad de pago. Es importante hacer notar que el principio de equidad concebida como “garantía a los derechos de los contribuyentes”, relacionada con la incidencia de los tributos, esta se vincula a la generalidad y la paridad con que deben aplicarse los tributos en la República de Guatemala.

La equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llega a imposibilitar el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema jurídico (la libertad individual), puesto que no se concibe ésta sin aquellos atributos. El hombre,



sin poder gozar del producto de su trabajo (propiedad), no es libre y, por tanto, para concepción republicana, esa posición no se aviene con el principio de soberanía, precisamente porque la misma radica en el pueblo y es a quien corresponde proteger el derecho de propiedad. No puede existir pueblo soberano allí donde cada uno de sus habitantes no tenga el ejercicio libre de sus derechos, a los cuales sólo el Estado puede regular en vista del bien común, pero sin llegar a destruir el derecho en sí.

Es un principio esencial de nuestro sistema republicano, que todos los guatemaltecos concurren con sus tributos a satisfacer los gastos del Estado; esa contribución deber ser igual para todos, los que estén en igualdad de capacidades contributivas, según los siguientes principios constitucionales.

De acuerdo a la trascendencia de la equidad, este está consagrado en el Art. 118 de la Constitución: "Principios del Régimen Económico y Social. El régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en principios de justicia social. Es obligación del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional...", complementando nuestra locución en el Art. 121, hace referencia a los bienes del Estado en el inciso g): "Los ingresos fiscales y municipales,..." y en el Art. 135, inciso d) establece los deberes y derechos cívicos y políticos: "Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.", es importante notar que la equidad como principio tributario, se



considera desde la perspectiva de la justificación porque impone obligación para todos por igual siendo éste de orden público.

Conforme a los principios de igualdad y proporcionalidad en el régimen tributario enunciados con anterioridad, no sería equitativo que una zona o sector de la población gozara de un tratamiento distinto siendo iguales las capacidades contributivas y, correlativamente gozar de los mismos servicios públicos que el resto del país. Desde luego que en la misma Constitución enuncia una excepción a este principio creando instrumentos tributarios que estimulan la economía interna según el Art. 119 de la Constitución Política, inciso a) “Promover el desarrollo económico de la Nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales,...”, integrando este mismo apartado con los incisos f) del mismo artículo, el cual establece: “Otorgar incentivos, de conformidad con la ley, a las empresas industriales que se establezcan en el Interior de la República y contribuyan a la descentralización”, y el inciso l) instituye: “Promover el desarrollo ordenado y eficiente del comercio interior y exterior del país, fomentando mercados para los productores nacionales”, privilegio cuya finalidad es aumentar la producción nacional para su exportación, del cual todo ente dentro de la república puede hacerse beneficiarse regirse sobre la base de un –paraíso fiscal–, creando riqueza y con ello empleos.

La equidad adquiere otro significado cuando se vincula a la presión que los tributos producen sobre la riqueza. Desde este punto de vista, generalmente la equidad aparece unida a la proporcionalidad. En efecto, la falta de una razonable prudencia en las



cargas hace que resulte muchas veces inequitativa la tributación. En otras oportunidades el sistema tributario sustantivo puede llegar a la –confiscación–, porque los gravámenes resultan desproporcionados, en oposición al objetivo que se tuvo de vista al establecerlos. Como ocurre en algunos casos de contribuciones especiales de mejoras y en ciertas tasas de prestación de servicios. Sin que el tributo sea en sí mismo inequitativo, el sistema de recaudación puede ser absurdo y arbitrario, imponiendo a unos obligaciones más fuertes que a otros, por interés del Estado; otras veces, el uso de sistemas de proyección tributaria se atiende a zonas, materias o sujetos, trayendo consigo un tratamiento –inequitativo– sin llegar a ser confiscatoria la carga tributaria, sino más bien de balance impositivo.

Por último, sí se considera que es constitucional que el Estado, en uso de su poder fiscal, establezca grupos o sectores de contribuyentes para una más justa distribución de la carga tributaria. Estos grupos o sectores no pueden responder a ciertos criterios discriminatorios, antojadizos o persecutorios, porque de esa manera no se produciría una distribución equitativa, aún cuando no llegase a ser considerada confiscatoria. Pero la equidad no sólo se cumple mediante una justa y razonable incidencia de gravámenes, sino también por medio de la generalidad y uniformidad de la presión tributaria. Por eso, las condonaciones de multas y sanciones fiscales, los conocidos –blanqueos–, atentan contra el principio de equidad, además de constituir actos de verdadera inmoralidad que deben evitarse en cualquier gobierno.



En la equidad como en la proporcionalidad, tampoco es posible establecer conceptos absolutos, puesto que ello depende generalmente de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación en la manera de establecer y grabar la base imponible, y más aún, teniendo en cuenta los avances de las técnicas y los diversos factores sociales que actualmente influyen en esa materia, como se ha explicado anteriormente. Por lo mismo, la equidad es un concepto también –variable–, como la proporcionalidad. Se cumple así, una vez más, el principio de que el derecho sigue las modificaciones del desarrollo de la vida, de las ideas y los hechos.²¹

f) Principio de uniformidad: Este principio, se manifiesta en los gravámenes a la exportación e importación, los cuales constituyen medios o instrumentos de los que el Estado puede hacer uso con fines de política económica, y sobre el cual funda ciertas características de los principios tributarios de legalidad, igualdad y capacidad contributiva.

La actuación de los principios tributarios juega un papel disímil por mencionar algunos; la capacidad contributiva, que es el elemento esencial en punto a la incidencia de las cargas tributarias y tratándose de estos derechos no juega un papel igual. En estos impuestos, actúa como un instrumento de regulación de las importaciones, con prescindencia de la función que cumple en materia de impuestos, como garantía de la propiedad y protección a la economía nacional. Solamente aquí se puede hablar de una especie de igualdad especial. Los mismos derechos de importación y de exportación

²¹ Ibid, Pág. 119.



deben ser aplicados en todas las aduanas, con exclusión de si esos derechos designarse, respetan o no las garantías constitucionales antes examinadas. Desde este aspecto la –uniformidad– puede ser considerada una garantía dada a favor de los contribuyentes.

Es preciso señalar que la regla de la uniformidad no solamente rige los derechos de importación y exportación en relación al tipo impositivo; también lo exige para las evaluaciones sobre las cuales recaiga dicho principio refiriéndonos al hecho imponible, es decir, para los sistemas o métodos que se apliquen para determinar la base imponible, y la resolución del impuesto sea éste *ad valorem* o específico. Comprendemos entonces, quede nada valdría mantener uniforme la tasa o el porcentaje, si, a los efectos de la determinación de la base imponible se discrimina atendiendo al hecho imponible, por lo tanto no se aplicaría sobre una base también uniforme al practicarse la liquidación del impuesto, que es precisamente la operación necesaria para fijar el quantum del tributo.

La uniformidad de los derechos arancelarios constituye una especie de garantía de la integración centroamericana. En efecto, el Estado a través del órgano correspondiente es el encargado de crear el régimen jurídico sobre las importaciones y exportaciones, velando siempre por el interés uniforme nacional y proyección de la región centroamericana, pero especialmente en búsqueda del desarrollo social y económico interno. En tanto, La Secretaria Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamérica –SIECA– es el Órgano rector del régimen aduanero



centroamericano encargado de emitir la normativa sustantiva y procedimental de importaciones.

En cuanto a la actividad exportadora, las personas que producen y/o transforman bienes para su exportación, se encuentran amparados por beneficios fiscales en situaciones específicas contempladas por la ley como política de Estado, que tiene por objeto, promover, incentivar y desarrollar la economía guatemalteca, en la producción de mercancías con destino a países extranjeros bajo ciertas prerrogativas, que se encuentran reguladas en la Ley de Zonas Francas, decreto 65-89, y la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, decreto 29-89. Desde este aspecto, la uniformidad se considera una garantía dada a favor de los contribuyentes que se benefician con ciertos incentivos fiscales.

Al hablar del principio de uniformidad en el caso concreto, se sabe que en Guatemala los impuestos a la importación de bienes involucran varios factores, por un lado: los convenios de integración económica de la región y por otro, los tratados de libre comercio. Dichos instrumentos persiguen estimular el desarrollo de los sectores productivos, encontrándonos con aspectos tales como: atender las necesidades fiscales, estimular la eficiencia productiva, racionalizar el costo de la protección arancelaria, coadyuvar al logro de los objetivos de la política económica nacional e internacional, contribuir a la distribución equitativa de los beneficios entre otros.



Desde la realidad de la unión aduanera centroamericana y habiendo constituido la Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamérica – SIECA– como el Órgano rector, encargado de crear instrumentos jurídicos que velan por la igualdad, uniformidad y balance económico de los países centroamericanos. También se atienden actividades fiscales de cada país con objetivos e intereses comunes, teniendo como premisa fundamental la uniformidad del régimen aduanero arancelario.

En cuanto a las exportaciones, por el carácter de expansión de la economía interna que inyectan, estas no se ven afectas a imposiciones tributarias porque precisamente dichos productos y servicios se verán afectos a impuesto de importación a los países destino; ahora en cuando a los impuestos a las importaciones, estas persiguen un equilibrio económico regional logrando hegemonía en la caracterización de los derechos arancelarios colocando a cada país centroamericano en igualdad de condiciones impositivas.

2.6. Fuentes del derecho tributario

Son las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del derecho financiero.

a) Las disposiciones constitucionales: La primacía de las disposiciones constitucionales como fuente, constituye la fundamentación del sistema tributario en Guatemala.



Constituyen la fuente de sus elementos, características, y funda la directriz de ordenamiento jurídico de los distintos impuestos, arbitrios y contribuciones especiales.

Villegas expone: “La Constitución, es un medio generador fundamental de normas financieras. Las constituciones en los Estados de derecho contienen principios generales básicos y disposiciones reguladoras de la materia financiera”.²²

La normativa constitucional tributaria constituye la base y es el punto de partida del estudio y desarrollo de la tributación, estableciendo la legalidad en la creación de los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales. Delegando el poder tributario al Organismo Legislativo, como el único ente con poder tributario de crear, modificar y suprimir tributos. Además enuncia las bases de recaudación tributaria, como el hecho generador, el sujeto pasivo, las exenciones, la base imponible, el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias.

Con relación a la administración tributaria, la Constitución en el Art. 183 inciso q) establece: que el Organismo Ejecutivo es el encargado de la administración de la hacienda pública con arreglo a la ley; de la misma manera el Art. 239 del mismo cuerpo legal en el último párrafo reza “...Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretará a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”.

²² Villegas, Hector B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Pág. 129.



En cuanto al régimen municipal en materia de hacienda, la carta magna les confiere autonomía a las municipalidades y les atribuye la capacidad para obtener y disponer de sus propios recursos, siempre ajustándose a las prescripciones constitucionales en primer orden, a las leyes ordinarias y a las necesidades de los municipios. El código municipal en los Arts. 3, 101 y 102 refiere la captación de dichos recursos para el fortalecimiento económico del municipio y a su vez deberá ajustarse a lo establecido en el principio de legalidad contemplado en la Constitución Política que fundamentalmente descansa en la equidad y justicia.

b) La ley (decretos): La ley es la única norma que puede imponer obligaciones, y la Constitución reconoce este principio en el Art. 5 la cual establece "... Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en la ley y emitidas conforme a ella".

Según Villegas indica: "es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa y es la fuente inmediata de mayor importancia en el Derecho Financiero. Según el principio de legalidad financiera, todos los ingresos y los gastos estatales deben ser dispuestos o autorizados por el Organismo Legislativo".²³

La ley o decreto, esta integrada por elementos materiales y formales, el cual es un mandato de carácter general, abstracto y coercible, provista de sanciones para el caso

²³ Villegas, Hector B., Ob. Cit.; Pág. 130.



de incumplimiento, dictado unilateralmente por el órgano estatal competente según la constitución.

Por eso es que se afirma que la única voluntad capaz de crear obligaciones es la del Estado.

A través de la ley se constituye la fuente de la obligación tributaria, la cual además debe contener el tipo del tributo, y otros elementos sin los cuales el principio de legalidad no quedaría satisfecho. En efecto, valdría constitucionalmente que la ley estableciera y se concretara, por ejemplo, a enunciar: Se establece un impuesto sobre los inmuebles de propiedad particular. El poder Ejecutivo determinará los métodos o sistemas tendientes a establecer el monto de dicho impuestos, los obligados a su pago y las exenciones y penalidades correspondientes, dicha norma estableciera los elementos esenciales de la tributación sería inconstitucional. Estaríamos frente a una norma indeterminada en cuanto a sus elementos esenciales, que prácticamente el creador del tributo sería el poder ejecutivo, y no el Congreso, lo que técnicamente transgrede el principio de legalidad.

Para que el principio de legalidad quede satisfecho, es necesario que la Ley contenga los elementos esenciales de la obligación tributaria, es decir: a) el hecho imponible, plenamente definido; b) los presupuestos a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) la alícuota o tipo



impositivo que se aplicará para fijar monto del tributo; f) los casos de exenciones, supuestos de infracciones tributarias y las sanciones correspondientes; h) el órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago; e, i) el tiempo por el cual se paga el tributo. Se trata, en suma, de la vieja regla de la certeza que Adam Smith propuso hace dos siglos.

Este principio también asiste al contribuyente para que sepa de cierta manera que paga el tributo, cómo, cuándo y a quién debe pagarlo y hasta dónde alcanza el poder del Estado para exigir lo que se le reclama, y que dicha exigencia del pago del tributo no sea una sorpresa. Además, por otro lado, estas determinaciones hacen que el fisco vea aligerada su tarea, puesto que de esa manera son muchos los contribuyentes conocedores de la ley y adecuarán su conducta a las determinaciones impositivas, convirtiendo el pago de los tributos en el cumplimiento de una obligación más del ciudadano, y no en un acto arbitrario de exacción fiscal.

La igualdad como la proporcionalidad son los dos principios fundamentales que deben estar presentes en las leyes tributarias. El primero tiene razón política, mientras que la proporcionalidad evidencia más bien un concepto más jurídico y económico.

Paralelamente a estos dos principios, se encuentran las garantías jurisdiccionales. Estos son los medios jurídicos necesarios para hacer reales y efectivas esas garantías.



Como señala Bielsa, citado por Juan Carlos Luqui: “es en las autolimitaciones del Estado donde el contribuyente tiene garantías, las cuales pueden ser políticas y jurídicas; estas últimas son precisamente garantías jurisdiccionales. Donde más se siente la necesidad de esas garantías es en materia tributaria”.²⁴

El Código Tributario guatemalteco establece el carácter y campo de aplicación de las normas tributarias, las cuales son de derecho público y rigen las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado y los contribuyentes, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, las cuales tienen su propia regulación y únicamente el Código Tributario actúa de forma supletoria.

El sistema tributario aduanero y municipal, además de estar fundamentado constitucionalmente, es reglado por entidades independientes del poder por el carácter y ámbito que regula. En el caso de las normas impositivas aduaneras constituyen un medio de protección para la economía interna en el caso de las importaciones y en cuanto a las exportaciones incentiva la producción interna como una política económica de Estado, y; las normas tributarias municipales son reguladas por el Código Municipal, a través del cual el Concejo Municipal siendo la máxima autoridad municipal es el encargado de crear tasas y propone iniciativas de ley para la creación o modificación de arbitrios las cuales deberán ser aprobadas por el Congreso de la República .

²⁴ Luqui, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Pág. 35 y 36.



d) Los decretos ley: Las normas aprobadas por el Organismo Legislativo y sancionadas por el Ejecutivo es un principio esencial del Estado de derecho. Sin embargo existen decretos-leyes creados en regímenes de gobiernos absolutistas.

A partir de la aprobación y consecuente vigencia de la actual Constitución Política de la República, todas las leyes tributarias creadas durante gobiernos de facto fueron derogándose, excepto ciertas normas impositivas que la misma Constitución en las disposiciones transitorias y finales, reconoce y le da validez, que hayan sido emanados del Gobierno de la República a partir del 23 de marzo de 1982, así como a todos los actos administrativos y de gobierno realizados de conformidad con la ley a partir de dicha fecha.

Actualmente no existe norma tributaria impositiva vigente cuya creación haya sido en gobiernos autoritarios. Cabe destacar que el clima democrático vivido en Guatemala en los últimos 24 años, ha trascendido positivamente en el sistema tributario la búsqueda e innovación de los métodos de recaudación, y reformas sustanciales que han tenido por objeto, buscar el incremento de la carga tributaria y de esta manera lograr cubrir el gasto público y con ello lograr el fin del Estado, que es precisamente el bien común y con ello lograr el desarrollo nacional integral.

e) El reglamento (Acuerdos): Según locación de Sayagués Laso, citado por Valdés Costa "existe general acuerdo en definirlos como el acto unilateral de la administración



que crea normas jurídicas generales”.²⁵ Este concepto requiere algunas precisiones cuanto a su diferencia con la ley, especialmente en lo que se refiere a la reserva de la ley y con las prescripciones administrativas internas, conocidas comúnmente como circulares o instrucciones de servicio. En el derecho tributario esta distinción es esencial en lo que respecta a los principios de separación de funciones y de legalidad.

El principio según afirma Valdés: “no puede invadir el ámbito legal en los aspectos relativos a la existencia y cuantía de la obligación, tipificación de infracciones, establecimientos de penas y, en general, las cuestiones relativas a los derechos fundamentales, sólo puede reglamentarlos”.²⁶

Dicha disposición se encuentra sustentada en la Constitución Política en el Art. 239 el último párrafo, que textualmente establece: “...Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

No obstante en el derecho interno existe normativa emanada del Órgano Ejecutivo a través de acuerdos gubernativos en los cuales se conceptualizan determinados pagos-retributivos que la misma ley los designa como, honorarios y/o servicios, los cuales constituyen una contraprestación específica, atendiendo a las necesidades (servicios públicos) de los contribuyentes, así mismo están fundados sobre el principio de legalidad de acuerdo a la Constitución.

²⁵ Valdés Costa, Ramón, Ob. Cit.; Pág. 203.

²⁶ Ibid, Págs. 251 y 252.



Según el código tributario, en el apartado del Art. 2º. Numeral 3 se expone, son fuentes del ordenamiento jurídico tributario, "...3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo."; más adelante en el Art. 3º., del mismo cuerpo legal establece "...Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria...", en esta posición sustentada, en lo que respecta a las potestades en la creación de la obligación tributaria, únicamente puede ser a través de una norma ordinaria, en tal sentido, excluye la posibilidad que el Organismo Ejecutivo pueda crear figuras impositivas de carácter tributario.

Sin embargo, existe normativa tributaria dictada por el Organismo Ejecutivo, en la cual se pone de manifiesto la potestad que otorga la norma ordinaria en delegar a la dependencia ejecutiva, la facultad para crear tasas a través de Acuerdo gubernativo, por mencionar; la Ley de Propiedad Industrial, decreto número 57-2000, establece en el Art. 168 "...Tasas. Las tasas que correspondan de conformidad con esta ley, serán fijadas por el Organismo Ejecutivo por medio de Acuerdo Gubernativo y por conducto del Ministerio de Economía.", la locución del Art. citado se refiere a la facultad que confiere una Ley de carácter ordinaria, al Organismo Ejecutivo para fijar tasas por la contraprestación de servicios públicos.

Los honorarios, cuya contraprestación es conceptualizada como tasas, no es más que el pago por un servicio público en las distintas entidades del Estado. En efecto el Acuerdo Gubernativo No. 862-2000 del arancel del Registro de la propiedad intelectual,



en materia de propiedad industrial, establece la naturaleza y arancel respectivo. En el actual caso analizado, el cual se cobra por la contraprestación de los distintos trámites que se gestionen en el Registro de Propiedad Intelectual.

En esta posición se comparte la existencia de cuestiones jurídicas en la creación de tributos que pueden ser reguladas indistintamente por ley o reglamento. No significa que en ausencia de Ley ordinaria, sea posible dictar normas impositivas para crear cierta clase de tributos. A lo que se hace alusión, es que indudablemente la Constitución Política establece el principio de legalidad, y determina que los tributos necesariamente deben ser creados con las formalidades de la ley ordinaria; pero no se refiere a la creación de las tasas, las cuales como ya se dejó asentado con anterioridad son dispuestas por los organismo del Estado.

Otra cuestión que se plantea con relación a la creación de tributos son los impuestos arancelarios. Guatemala es miembro permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamérica (SIECA) como ya se mencionó en el análisis del principio de uniformidad. La incidencia que tiene dicho Ente en la normativa arancelaria interna de Guatemala; es que toda vez se crea, modifica o extinguen impuestos a la importación, el Estado debe velar por el cumplimiento tributario con las bases y tasas, definidas y autorizadas por el Órgano Supranacional, aprobando internamente dichos aranceles a través de Acuerdo Gubernativo a través del Ministerio de Economía.



e) Los tratados y las convenciones internacionales que tienen fuerza de ley: Ubicar las normas internacionales es un problema típico de derecho internacional, sobre el cual existe una calificada doctrina y profusa bibliografía.

En la doctrina contemporánea prevalece la posición monista de primacía del derecho internacional sobre las leyes internas, aún las posteriores a los tratados, con algunas salvedades y discrepancias en casos de incompatibilidad entre los tratados y la Constitución. Eduardo Jiménez de Aréchaga, citado por Valdés Costa, entiende: "...que en el primer caso, la aplicación de la ley posterior contraria al tratado, aunque sea válida desde el punto de vista interno, compromete la responsabilidad del Estado desde el punto de vista internacional. Respecto a la colisión del tratado con la Constitución, distingue entre los tratados anteriores y posteriores al texto constitucional; los primeros mantendrían su validez, los posteriores serían, a su juicio, discrepando con ciertas teorías, siempre inconstitucionales, tanto en el caso de que se violaran aspectos formales como de fondo".²⁷

Valdés indica el extremo: "La precedente problemática pierde en gran parte importancia cuando los derechos positivos reconocen constitucionalmente la primacía del derecho internacional sobre el interno, que es la solución que se está imponiendo en los tratados de integración. Existe acuerdo en la doctrina en que la integración económica regional requiere, como elemento esencial para su eficacia, la aplicación directa en cada país de las normas contenidas en los tratados y de su derecho derivado, o sea, de las normas

²⁷ Ibid, Pág. 242.



aprobadas por los órganos comunitarios, ya sean legislativos, administrativos o jurisdiccionales, siempre que lo haya sido en la forma y condiciones previstas en aquéllos”.²⁸

En cuanto a la aplicación de normas internacionales en el caso de Guatemala, la Constitución establece que dentro de las funciones del Presidente de la República, está la de dirigir la política exterior y las relaciones internacionales; celebrar, ratificar y denunciar tratados y convenios. Sin embargo, existe el candado legislativo el cual indica: que los tratados y convenios internacionales podrán ser ratificados por el presidente hasta que exista aprobación del Congreso por medio de una ley ordinaria, según lo reza el artículo 171 inciso L), numeral 1), integrado con el Art. 183, inciso o) de La Constitución Política de la República.

Se debe tener presente que la normativa internacional en materia tributaria tiene una particular forma de operar en el derecho interno. En primer término; cuando se forma un Órgano Comunitario Internacional, el mismo goza de prerrogativas para aprobar y modificar los derechos arancelarios conforme al convenio, instrumentos derivados y complementarios ya aprobados por los estados contratantes, y las decisiones emanadas de dicho Órgano entrarán en vigor en el territorio guatemalteco a través del acuerdo gubernativo correspondiente. El ejemplo más próximo de dicho Órgano es la Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamérica – SIECA–.

²⁸ Valdés Costa, Ramón, Ob. Cit.; Pág. 242.



Ahora en el segundo término, están los tratados internacionales en materia económica, como el caso más reciente entre República Dominicana, Centroamérica y Estados Unidos de America. Dicho tratado entró a formar parte del derecho interno a través del Decreto 31-2005.

Básicamente, en cuanto a la consideración del Derecho Tributario como fuente de derecho: es el gravamen o liberación arancelario a la importación y/o exportación, entre los países suscritores del tratado económico a determinado número de años, bajo ciertas especificaciones y condiciones; como la cantidad de toneladas métricas por año que gozan del beneficio de desgravación, delimitación de los productos libres de arancel, Etc.



CAPÍTULO III

3. Los tributos y el sistema tributario



En el transcurso de la evolución política y jurídica occidental, los tributos han ido adquiriendo caracteres propios, comunes a todos ellos –que los diferencian de los demás tipos de ingresos públicos–, y que revisten al carácter de esenciales dentro del ordenamiento jurídico actual. Al mismo tiempo se han puesto de manifiesto algunas características adicionales particulares de determinados tributos, que adquieren la suficiente importancia como para justificar el establecimiento de categorías específicas; es decir, hay entre ellos una relación de género a especie.

3.1. Teoría general de los tributos

Los tributos como lo menciona el Doctor Villegas son: "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".²⁹

La ley es imprescindible para la existencia de los tributos, porque se trata de crear una obligación, prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, dentro de la concepción del Estado de derecho contemporáneo, sólo puede ser resuelta mediante

²⁹ Villegas, Hector B. **Manual de Finanzas Públicas: La Economía Jurídicamente Regulada del Sector Público en el Mundo Globalizado.** Pag. 67.



ley...³⁰ aserción que se fundamenta constitucionalmente en el Art. 5 de la Constitución Política de la República “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe...”, precepto generalizado en el derecho comparado.

Como acabamos de adelantar, el requisito de la Ley está vinculado a la organización constitucional del Estado contemporáneo. En realidad, el elemento esencial de carácter universal, no es la Ley en sentido formal, sino el mandato del Estado, es decir la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado.

El mandato puede revestir diferentes formas. En el Estado de derecho contemporáneo en virtud del principio de legalidad, reviste la forma de ley, pero nada impide que en otro tipo de organización política la orden emane del Poder Ejecutivo o, en término más generales, del grupo de gobernante. En el Estado constitucional occidental, la ley presenta diversas características: ley formal, aprobada por el poder legislativo de acuerdo con los trámites formales establecidos en la Constitución u otro acto adoptado por procedimientos expresamente previstos en la misma norma fundamental.

Desde el punto de vista sociológico, el tributo es un fenómeno universal. Sus características particulares y su importancia respecto a los demás ingresos públicos, varía en función de la organización política, especialmente la intervención del Estado en la economía y el tipo de relaciones entre gobernantes y gobernados y aún entre estados diferentes, en casos de subordinación derivadas de guerras y de conquistas.

³⁰ Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho tributario de la hacienda pública y derecho tributario*. Pág. 79.



En consecuencia, y sin perjuicio de reconocer las diferencias antes apuntadas, Plaza Vega: “afirma que en todas las épocas y lugares, el Estado en virtud de su poder imperio, ha exigido prestaciones para satisfacer las necesidades del grupo social. Desde el punto de vista general, el tributo es la prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos”.³¹

3.2. Características de los tributos

a) Fuente legal: Este elemento es la aplicación del principio de legalidad, desarrollado en el capítulo II del presente trabajo. Siendo que el mismo está consagrado en la Constitución Política, y la misma es primacía constitucional de la fórmula de que “toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe”; soportado también por el artículo 2º de código tributario. Es innecesario reiterar que la ley puede adquirir, según la organización constitucional, diversas formas; cualquiera que sean éstas, el requisito está cumplido. Desde el punto de vista material, la ley tributaria constituye una verdadera norma jurídica, es decir, reúne los requisitos de un orden general y abstracto, provista de sanción. Como todas las leyes que crean obligaciones, se trata de una norma hipotética que tendrá aplicación práctica cuando ocurra el hecho previsto en ella, como presupuesto de la obligación.

b) Carácter personal del vínculo: Los tributos son prestaciones de naturaleza obligacional. La ley crea un vínculo, una relación jurídica entre dos sujetos, el Estado y

³¹ Ibid, Pag. 80.



el contribuyente. Plazas Vega indica que: “los tributos al ostentar dicha característica se dice que habrá una bipolaridad en la relación impositiva, en donde siempre hay un sujeto que reconoce la existencia de una obligación fiscal la cual legitima a través de su cumplimiento y otro sujeto, que en este caso el Estado acepta el pago y en su defecto exigirlo”.³²

La doctora García Vizcaíno, indica que: “Los sujetos son: el sujeto activo titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario (acreedor del tributo); y los sujetos pasivos (contribuyentes–deudores principales o responsables por deuda propia–, responsables solidarios, responsables sustitutos)”.³³

c) Naturaleza pecuniaria de los tributos: En relación a la propiedad pecuniaria de los tributos, es importante destacar que siendo una obligación impuesta por la normativa apreciada en dinero o efectivo, la misma imposición es el nexo entre los intervinientes de la relación tributaria. Puesto que no se puede hablar de impuestos sin referirse al valor económico que representa, porque en definitiva lo que persigue el Estado al crear una ley impositiva, es afianzarse de peculio para responder a sus propias necesidades.

La publicación por Barremeda García, refiriéndose a la obligación pecuniaria, expone: “La contemplación del dinero en curso sin mayores precisiones como objeto de la obligación nos situaría frente a las obligaciones pecuniarias propiamente dichas, la

³² Plazas Vega, Mauricio A. Ob. Cit.; Pág. 82.

³³ García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario, Tomo III. Pág. 309.



cuales se caracterizan por tener un régimen jurídico y unas características propias características de la obligaciones pecuniarias”.³⁴

Sólo cuando el dinero es considerado en cuanto objeto de la obligación como mera unidad de valor y por referencia a unidades monetarias jurídicamente establecidas, estaremos, ante las verdaderas obligaciones pecuniarias. Por tanto, sólo en ellas cabe plantear la identificación del dinero en sentido estricto, es decir, como medios de cambio y pago legalmente habilitado y sin que importe, por tanto si se trata propiamente hablando de dinero legal referido a la moneda oficial, o por el contrario denominado dinero fiduciario siendo este como un valor equivalente a una contrapartida en oro o cualquier otro valor.

El tributo según señala Alonso Murillo: “...se concreta en el pago de una cantidad de dinero y de ahí el carácter pecuniario de la relación obligacional en que se plasma”.³⁵ El Código Tributario guatemalteco en el artículo 9º se define a los tributos como: “...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”.

Como se ha venido indicado hasta ahora, el tributo es una modalidad de ingreso público. Fundamentado que la capacidad económica de sus destinatarios es esencial para la exigibilidad y finalidad de los impuestos. De tal manera que el tributo es una

³⁴ Barrameda García, Noelia María. *Las deudas u obligaciones pecuniarias*. <http://www.scribd.com/doc/6548272/Tema-3-Las-Deudas-u-Obligaciones-Pecuniarias> (22 de junio del 2009).

³⁵ Alonso Murillo, Felipe. *Derecho financiero y tributario*. Pág. 151.



obligación legal y pecuniaria, fundamentada en la capacidad económica del deudor establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público para atender sus necesidades económicas.

3.3. Relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto por parte del sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

a) Nacimiento de la relación jurídica tributaria: Jarach indica: “en cuanto la relación jurídica nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación”.³⁶

Los hechos constituyen la pilastra de la norma. Es la realidad social la que ha determinado el yacimiento jurídico tributario, porque a partir de ahí, la norma se forma; instituyéndose la misma en una herramienta de la actividad financiera del Estado, regulando la actividad económica de las personas, creando instituciones tributarias de carácter impositivo, gravando actividades de la vida cotidiana con incidencia fiscal, constituyendo ventajas para el Estado y con ello poder cumplir con sus fines.

³⁶ Jarach, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. Pág.376



Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término, la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término la de limitación en el espacio y el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria.

En este enfoque, todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria se resumen en el único concepto del presupuesto de hecho definido por la ley.

Este presupuesto sigue manifestando Jarach: "...de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto de hecho; en segundo término, el momento de vinculación del presupuesto de hechos con el sujeto activo de la imposición; o sea la delimitación del ámbito territorial o humano en el cual se desarrolla el fenómeno concreto; en tercer término, la ubicación de dicho fenómeno en el tiempo; en cuarto término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación da



nacimiento a la obligación; en quinto término la atribución a los sujetos pasivos de las circunstancias objetivas comprendidas en la definición legal del presupuesto de hechos".³⁷

En el Art. 31 del Código Tributario guatemalteco se manifiesta la realización del nacimiento de la obligación tributaria. El hecho generador es la connotación confirmada en la teoría de Jarach, quien indica que el primer término para la creación de la obligación tributaria, es el establecimiento fáctico de los hechos que son manifiestos en la hipótesis de la norma impositiva, en otras palabras al acaecer el supuesto plasmado en ley, éste se convierte en el resonante de dicha obligación tributaria.

De la misma manera en la Gaceta No.31 del 11-02-94 de la Corte de Constitucionalidad, publicación referente al artículo 239, inciso a) de la Constitución Política, se pone en relieve el axioma del hecho objetivo temporal del surgimiento del hecho generador del artículo citado precedentemente: "...Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado le hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período..."

³⁷ Ibid, Págs.379 a la 380.



b) El hecho imponible: La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la realidad del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley.

Según Jarach: “La conexión entre el hecho imponible y la norma, demuestran que el hecho imponible es un “hecho jurídico” o, dicho con otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos”.³⁸

Publicación de Lorena Díaz refiere que: “El Hecho Imponible es el presupuesto legal, que una vez producido o verificado, da nacimiento a la obligación tributaria. Hay que destacar que la Ley Impositiva, debe ser preexistente de los hechos a los cuales se debe aplicar o gravar”.³⁹

La realidad fáctica que ha dado nacimiento a la normativa tributaria, tiene su base precisamente en la regulación de la actividad económica, ya sean en dinamos lucrativos, actividades que lleven a la acumulación de patrimonio o ambos, que objetivamente constituyen materia impositiva por su valorización cualitativa y cuantitativa.

³⁸ Ibid, Pág.381

³⁹ Díaz, Fabiana Lorena. **Marco general de la imposición jurídica.** <http://www.mailxmail.com/curso-marco-general-imposicion-juridica/hecho-imponible> (24 de junio del 2009)



En opinión de Del Pilar Roble Moreno, “Para que un hecho o acontecimiento determinado, sea considerado como hecho imponible, debe corresponder íntegramente a las características previstas abstracta e hipotéticamente en la ley, esto es a la hipótesis de incidencia tributaria. En este sentido, entendemos que un hecho económico acontecido debe coincidir exactamente con el supuesto hipotético, al cual denominamos Hipótesis de Incidencia Tributaria, si calza perfectamente se realiza lo que llamamos el hecho imponible”.⁴⁰

Podemos afirmar que el hecho imponible, es el fundamento de los elementos de la obligación tributaria, el cual dinamiza los tributos. Por un lado tenemos la abstracción de la vida económica con incidencia fiscal, y por otro la caracterización de los elementos que ponen en marcha la relación tributaria, que va desde la determinación del elemento personal que son objetos de la ley tributaria, hasta llevarlos a la efectiva entera de los tributos impuestos por el Estado.

c) La base imponible: La base imponible, representa cuantitativamente la relación impositiva entre el tributario y el fisco. Es un hecho que para poder determinar la cantidad a enterar en las cajas fiscales, conlleva una relación de determinaciones y ecuaciones que nacen de la interpretación tributaria en conjunto, que dan como resultado cierto valor sobre el cual se dispone aplicarle la tasa imponible, en otras palabras la base imponible es la gradación de la medición del hecho imponible.

⁴⁰ Del Pilar Robles Moreno, Camen. **Introducción a la obligación tributaria.** <http://blog.pucp.edu.pe/item/18396> (24 de junio del 2009)



En opinión de Jarach: “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto”.⁴¹

La adecuación del monto del impuesto a la magnitud de los hechos económicos, dice Jarach: “...estos constituyen los presupuesto legales de las obligaciones tributarias, implica – necesariamente– una medición de los hechos imponibles, es decir la aplicación de una unidad de medida que permita transformar esos hecho en cantidades, a las que se aplicarán las alícuotas correspondientes”.⁴²

En los expedientes acumulado de la gaceta 8, refería al inciso d) del Art. 239 de la Constitución Política, describe que la base imponible debe quedar definida en la ley, teniendo presente que siendo ésta una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual, pero si distingue acerca de la concreción de la determinación cuantitativa de la base imponible individual, atendiendo a cada clase de tributo.

Complementando lo anterior, el Código Tributario establece que para el establecimiento de la base imponible se requiere que la misma sea creada a través de una norma

⁴¹ Jarach, Dino, Ob. Cit.; Pág.384

⁴² Ibid, Pág. 384.



ordinaria, lo que pone de relieve que cada tipo de tributo contiene el establecimiento ¿qué? o ¿cuál? hecho material constituye la base imponible del mismo.

d) Tipo impositivo: El tipo impositivo es la tasa porcentual, la cual se aplica a la base imponible determinada para obtener la cuota tributaria.

Dada la facilidad de comprensión de tal concepto, la doctrina no ahonda al respecto. Sin embargo, se estudia acerca de tipos impositivos fijos, progresivos y regresivos. En el cual los tipos impositivos fijos, se establece una tasa invariable para cada clase de hecho imponible sin importar el valor de la riqueza o el patrimonio gravado; en los progresivos, su característica es que se determinan intervalos o escalafones de renta imponible con tasas impositivas fijas, que va desde un mínimo a un máximo tipo impositivo. En el que cada rédito imponible en el caso del Impuesto Sobre la Renta, este supere el excedente de cada intervalo aplicando la tasa que le corresponde según escalafón, de esta forma existirá la tasa progresiva porque no se considera el total de la renta a un tipo impositivo, sino la misma está siendo sometida a distintos porcentajes sobre los excedentes de renta imponible, y; en las tasas regresivas, es lo contrario de la progresividad, se caracteriza en que a mayor renta gravable o patrimonio, menor tasa impositiva, en la práctica constituye un aliento a la búsqueda de mayor rentabilidad pero el mismo se convierte en disonante, con respecto a los constituyentes que no alcanzan una renta imponible en donde puede gozar de tal beneficio, lo que se traduce en una desaceleración económica y monopoliza la producción de bienes y servicios, entre



otros, (Véase anexo 4, Pág. 179. Tarifas del impuesto sobre la renta para personas individuales en relación de dependencia).

e) Sujeto activo (el Estado): Teniendo presente que a través del poder tributario manifiesto del Estado, como monopolizador absoluto de la creación de normas tributarias, en la que el principal fin es afianzarse de peculio de los entes de derecho privado y de derecho público, siendo estos últimos, entidades privadas que obtienen lucro por desarrollar actividades en representación del Estado en su caso.

El Código Tributario guatemalteco en el Art. 17, define al sujeto activo como: "...Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo". Según concepción de Toledo Gamboa, define al sujeto activo de la obligación tributaria como figura que asume la posición y a quien le corresponde el derecho de exigir el pago del tributo debido. La figura del sujeto activo recae normalmente sobre el Estado, sin embargo, la ley puede atribuir la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos tales como los ayuntamientos; sólo la ley puede designar el sujeto activo de la obligación tributaria.

Citando Juan Carlos Luqui, indica que: "... Sólo cuando nace la obligación es que aparece el fisco. A éste sí puede con propiedad llamársele –sujeto activo– , porque a su favor va a nacer un crédito ligado a determinada obligación. Al no poder exigir del contribuyente más que ese crédito (en calidad, tiempo y cantidad), pues está sujeto a



cumplir la ley como también lo está la otra parte, el contribuyente o sujeto pasivo continúa manifestando que: “es conveniente distinguir entre el Estado creador de la obligación y el fisco titular del crédito fiscal... Lo que es verdad, pero una vez nacida la obligación, y no antes, porque antes que la ley cree la obligación el Estado actúa como –poder político– ; es el titular de un poder, y no –sujeto activo– de un derecho de crédito de naturaleza personal. Una vez creada la obligación, el Estado (poder público) deja paso al fisco, y se transforma entonces en sujeto activo de la obligación, y desde ese momento queda sometido, a las prescripciones que él mismo dictó”.⁴⁴

Habiendo citado a Luqui, conviene esclarecer que a través de la ley, la Superintendencia de Administración Tributaria es el ente que en representación del Estado de Guatemala, es designado como sujeto activo cuyas atribuciones, objeto y funciones es cumplir con el dinamismo fiscal de carácter tributario en todas sus manifestaciones. Tales atribuciones según se plasmas en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Art. Del 1º. Al 3º., éstas van desde gozar de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, elementos necesarios para cumplir su fin; el recaudar los tributos y afianzar la recaudación en su auge cuantitativo para poder cumplir el presupuesto funcional y de inversión social año con año.

f) Sujeto pasivo y la responsabilidad tributaria: Al plantar la definición de sujeto pasivo, la doctrina hace referencia al mismo como el elemento subjetivo de la relación tributaria,

⁴³ Luqui, Juan Carlos, Ob. Cit.; Pág. 188.

⁴⁴Ibid, Pág. 188.



como el contribuyente y en la doctrina actual como el tributario, dejando a un lado sinonimia, es de vital importancia que la persona que deberá someterse ante la existencia de una norma tributaria sea sobre quien recaiga la obligación de pagar el tributo determinado.

Según opinión de Giuliani Fonrouge citado por Vizcaino, conceptúa al sujeto pasivo de la obligación tributaria como: "la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercer".⁴⁵

En el Art. 18 del Código Tributario guatemalteco, se define al sujeto pasivo de la obligación tributaria como: "...el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable". Luqui, manifiesta en relación al sujeto pasivo: "...él es el indicado por la ley a contribuir a costear los gastos del Estado; esto es así porque se parte de un principio: él es quien se beneficia por las ventajas y seguridades que le protegen su propiedad, el goce de sus bienes, la libertad, la integridad de su persona y su familia, etc. (causa)".⁴⁶

Por su cuenta Héctor Villegas, define al contribuyente como: "...el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal".⁴⁷

⁴⁵ García, Vizcaino, *Ob. Cit.*; Pág. 324.

⁴⁶ Luqui, Juan Carlos, *Ob. Cit.*; Pág. 195.

⁴⁷ Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* Pág. 257.



3.4. Los impuestos, definición y clasificación

Llamase impuesto al tributo que se establece sobre los sujetos en razón política de una manifestación de la riqueza objetiva –independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere– o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas familiares, monto total de ingresos, fortunas, Etc.

“En torno a la definición de impuesto, a pesar de la accesibilidad del concepto empírico para todos los hombres cultos o no, empresarios, propietarios de bienes inmuebles urbanos o rurales, profesionales, ocupados en toda clase de oficios o artes, trabajadores autónomos o en relación de dependencia, son innumerables las controversias doctrinales respecto de determinadas características”.⁴⁸

El impuesto es sin duda, el tributo típico en la correcta acepción del término, es decir, el que presenta mejor al género confundándose prácticamente con él. Es también el más importante en las finanzas contemporáneas y el que presenta mayor interés científico, razones por las cuales no es de extrañar que la doctrina le preste atención preferente. Pero lo extraño de su caracterización frente al tributo en general y a las demás especies tributarias, ofrezca tan variadas soluciones doctrinales que se manifiestan en innumerables definiciones, la mayor parte de ellas poco satisfactorias.

⁴⁸ Jarach, Dino, Ob. Cit.; Pág. 253.



Valdés manifiesta: “Es frecuente considerar al impuesto como el tributo puro y simple que reuniendo las características esenciales de éste, no presenta notas particulares adicionales. Su presupuesto sería un hecho cualquiera al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación, hecho acerca de cuya elección el legislador no encuentra los límites que presentan las tasas y las contribuciones. Su destino tampoco tiene notas características; a diferencia de lo que sucede con las tasas y contribuciones, el impuesto ingresa al Estado sin ningún condicionamiento que pueda afectar la relación jurídica entre éste y el contribuyente”.⁴⁹

Clasificación de los impuestos:

a) Directos e indirectos: La clasificación, que históricamente y aún en la actualidad, ha tenido y tiene la mayor importancia es quizás aquella que distingue los impuestos en directos e indirectos. Sin embargo, en la doctrina no ha sido uniforme el criterio para encasillar los diversos impuestos de una u otra clase, pero se hará reflexión en los elementos importantes de ésta clasificación.

Los impuestos directos, recaen sobre la riqueza de las personas físicas o morales, sea éste de posesión patrimonial, sobre la generación de rentas, en general atienen a situaciones cuyo valor económico es estable y típico.

⁴⁹Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera edición. Pág.113



Desde la perspectiva de la incidencia éstos impuestos son en teoría difícilmente trasladables porque la naturaleza de la base imponible sobre la cual recae el impuesto nos es de fácil repercusión, por lo tanto el contribuyente que señala la ley es el único obligado.

Los indirectos, están constituidos por imposiciones que afectan el consumo o las transacciones, que es precisamente sobre los cuales es traslado esta clase de impuestos. Es por ello que se dice que finalmente un tercero termina pagando el impuesto por el efecto de la percusión, debido que la naturaleza impositiva en particular permite poder transponer el tributo al consumidor final.

Cabe agregar que en los impuestos indirectos generalmente no existe excepciones de aplicación de índole subjetiva u objetiva, más que exenciones previstas en la ley sobre entes exentos y productos, que por ser imprescindibles para la salud están exentas del pago de ésta clase de impuesto. Lo que al final se convierte en un impuesto regresivo.

b) Impuestos reales y personales: Finalmente, un cuarto criterio de indiscutible significación, consiste en clasificar entre los impuestos personales a aquéllos que buscan determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, discriminando la cuantía del gravamen según las circunstancias económicas personales del contribuyente, tales como: conjunto de riqueza o de réditos de la persona; deducción para un mínimo de existencia y cargas de familia, con la consecuencia de la adopción de la progresión del impuesto. Por el contrario, se clasifican como reales los impuestos



que eligen como hechos imposables manifestaciones objetivas de la riqueza prescindiendo de las circunstancias personales del contribuyente. Dichas manifestaciones pueden ser los réditos o productos de una fuente determinada, algún bien patrimonial.

El distintivo entre impuestos personales y reales no siempre es absoluto. Existen impuestos personales en los que, por algunas circunstancias, las connotaciones personales exhiben brechas importantes. Así, por ejemplo, un impuesto general sobre la renta global de las personas físicas a veces exceptúa los dividendos de acciones procedentes de la distribución de utilidades de las sociedades por acciones que ya han sufrido el impuesto sobre dichas utilidades o han dado lugar a una retención en la fuente. También se verifica, a menudo, que el mismo impuesto global excluya a los réditos obtenidos por personas residentes en el exterior, que están sujetos, en cambio, a una retención en la fuente de un impuesto proporcional, sin gozar de las deducciones por renta no imponible ni cargas de familia, ni estar sujetos a la progresión.

En sentido inverso, puede un impuesto real adoptar algún matiz de personalidad. Por ejemplo, un impuesto sobre la propiedad inmueble puede adoptar como base imponible la suma total de los valores de varios inmuebles de propiedad de un mismo contribuyente.

La personalidad de los impuestos tiende a perfeccionar el principio de la capacidad contributiva como fundamento de aquéllos.



Además expresa Jarach que: "...ésta clase de impuestos tiene como consecuencia impedir o dificultar la traslación, máxime en los casos en que la renta gravada consista en ingresos de fuentes varias, de modo que el impuesto resultante no se vincula exclusivamente con ninguno de los fenómenos de mercado que da origen a cada ingreso. Lo mismo puede decirse de los impuestos ordinarios al patrimonio neto de las personas físicas".⁵⁰

En Guatemala se manifiesta la tendencia de la determinación de la capacidad tributaria con cierta flaqueza al momento de la determinación de la renta imponible. Para el caso de las personas físicas, la ley reguladora es simple, únicamente enuncia y conceptualiza en que momento las personas están afectas a la imposición y que los mismos llenan los requisitos de la normativa; más bien se diría que es una cuestión que va más allá de la regularización. Dado que es difícil encuadrar objetivamente la situación económica de cada contribuyente, el argumento más idóneo es establecer parámetros de la cuantía del gravamen, sin atenuar con aspectos particulares con cierto sentido subjetivo de los contribuyentes.

c) Impuestos generales y especiales: Llámese generales a los impuestos que gravan todas las manifestaciones de riquezas de una determinada naturaleza sea en forma personal o real. En cambio se consideran especiales los impuestos que gravan sólo una determinada especie de manifestación de riqueza, dejando libre de tributo a las demás especies de la misma naturaleza. Por ejemplo, son generales los impuestos sobre las

⁵⁰ Ibid, Pág. 264.



ventas de bienes y servicios que se efectúan en la última etapa de negociación o en todas las etapas con el método del impuesto al valor agregado. Lo es igualmente un impuesto sobre los beneficios de todas las empresas productivas.

La clasificación de los impuestos en opinión de Jarach: "... en las dos categorías, generales y especiales, tiene como propósito analizar la traslación e incidencia, llegándose, especialmente en los estudios de los últimos decenios, a la conclusión que los impuestos generales provocan la mínima carga excedente; como también a la conclusión clásica que los impuestos generales no se trasladan".⁵¹

Indudablemente la clasificación de impuestos generales, en cuanto al gravamen se refiere es una utopía de una actividad. Porque de algún modo nunca se encontrará esa uniformidad, dado a situaciones objetivas del tributo. Por ejemplo, la implantación del impuesto único no agotaría la capacidad contributiva, quedando aun dentro de la base imponible elegida, fenómenos económicos de difícil determinación. Otro sería, que la generalidad presumiría tasas impositivas altas para poder sobrellevar los gastos presupuestarios, lo que provocaría una fuerte evasión y tendría también efectos no deseables sobre la economía, como desincentivo de las inversiones y de la asunción de riesgos.

3.5. Las tasas

⁵¹ Ibid, Pág.265.



La tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo.

La Constitución de Guatemala no define las tasas ni las caracteriza, pero haciendo hincapié en el artículo 260 y gaceta No. 59, expediente No. 471-00, se manifiesta "... que la tasa es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público...".

"La tasa es un tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente".⁵²

Para atender la teoría sobre la naturaleza jurídica de las tasas, en torno a la discrepancia de si la tasa constituye un precio o un tributo, es menester mencionar que el precio tiene como prerrogativa el concurso real de voluntades en la cual se fija un precio en particular acarreando consigo una obligación bajo un interés particular. En cambio, la tasa, están obligados a la administración y la justicia de hacer funcionar el servicio en los casos previstos en la Constitución o en la ley de su creación. No interesa en este primer análisis, si el servicio se cumple en beneficio de intereses generales o en beneficios particulares. Siempre que se produzcan las hipótesis establecidas en las normas generales que crean el servicio, el Estado deberá efectuar la prestación de

⁵² Valdés Costa, Ramón, Ob. Cit.; Pág.155.



oficio o a petición de parte. Sólo podrá percibir el tributo, si una norma legal ha dado a esa prestación estatal el carácter de presupuesto de la obligación.

En la doctrina contemporánea ha surgido la discrepancia sobre el planteamiento que las tasas deben o no contemplar ventajas para el establecimiento de éstas. El estado en uso de su soberanía financiera, opta por el establecimiento de una tasa, porque considera justo que las necesidades del servicio sean cubiertas total o parcialmente, por quienes han dado lugar a su organización y funcionamiento y porque éstas obtengan de aquél una ventaja o provecho.

a) Tasas voluntarias u obligatorias: Valdés expone: “Las tasas, como todos los tributos, son siempre obligatorios, en virtud de la decisión unilateral del Estado. La que puede ser voluntaria y obligatoria es la utilización, o mejor dicho, la propuesta en marcha del funcionamiento del servicio. Naturalmente los servicios que proporcionan ventajas directas son demandados voluntariamente por los beneficiados, y los demás, especialmente los que ocasionan perjuicios en forma directa o indirecta, funcionan necesariamente de oficio. Puede reconocerse incluso una categoría intermedia, relacionada por el otorgamiento de autorizaciones y permisos, que en realidad no proporcionan una ventaja real a los interesados, pero que éstos, con el fin principal de evitar sanciones, normalmente se adelantan a solicitar el funcionamiento. Pero si esa demanda se registra y la actividad se desarrolla sin ella, el servicio funciona de oficio y



da lugar a una sanción y eventualmente al pago de la tasa; por ejemplo, permiso de construcción, o para conducir vehículos, o portar armas”.⁵³

Se avala la aseveración sobre la activación por parte del sujeto pasivo sobre la puesta en marcha del servicio aparejado con el pago de la tasa. En Guatemala la creación de las tasas compete a los organismos del Estado, la mayoría, son precisamente por la proveeduría de un servicio, pero en cambio, la creación de tasas municipales como licencias de construcción no provee tal servicio. Entonces nos queda la disyuntiva, si hay tasas que prestan un servicio efectivo como contraprestación o estamos frente aun arbitrio; sin duda al avanzar con la presente investigación dilucidaremos tal extremo.

b) Las llamadas tasas propiamente dichas: Los servicios de carácter económico en los que rige el principio de la onerosidad, pueden ser fijadas por los órganos del Estado unilateralmente, fijando tarifas como pago por la prestación de los servicios. Estas no constituyen tasas propiamente dichas, sino simple remuneraciones que se pagan con carácter de contraprestación conmutativa por servicios demandados voluntariamente, porque proporcionan una ventaja económica para el particular o interesado, apreciado como tal para el obligado de pagar, atendiendo al fin que busca con la exigencia del servicio.

⁵³ Valdés Costa, Ramón, *Ob. Cit.*; Pág.170.



Tampoco puede decirse que la onerosidad de las tarifas persigue alguna utilidad directa. Porque el soporte del gasto incurrido por parte de las entidades del Estado será cubierto con el peculio de la contraprestación.

En Guatemala la designación de llamarle tasa al valor cobrado a los particulares por una contraprestación de organismos estatales se refiere aun escalafón de servicios atendiendo al empleo del recurso humano y material. Valor pecuniario establecido por la entidad conceptualizado como (Honorarios por servicios), lo que de ningún modo conceptualiza como tasas propiamente dichas. Sin embargo, existe la relación intrínseca sobre el cobro que se hace es para cubrir la ocurrencia del Estado en la prestación del servicio.

c) Destino de la tasa: Valdés Costa indica: "... el destino es un elemento esencial de las tasas. No se concibe que se cree una tasa con destino a finales ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación, elemento esencial para diferenciar de los impuestos, pues las obligaciones impuestas sobre un servicio divisible pueden corresponder a cualquiera de las dos especies. Serán tasas si su producto está destinado a la financiación del servicio, con la limitación de la razonable equivalencia: serán impuestos si no tienen afectación especial, es decir, si son independientes de "toda actividad estatal relativa al contribuyente", con la consecuencia de que su cuantía no reconoce limitaciones relacionadas con las necesidades del servicios".⁵⁴

⁵⁴ Ibid, Pág. 173.



Existe la ponencia sobre el destino de los fondos recaudados a través de las tasas, las cuales se utilicen para solventar necesidades financieras ajenas al destino por la cual fueron creadas. Lo que daría como resultado a la fiscalización de los mismos y su utilización por parte de la entidad que recibió el tributo legalmente para su cobro, contrario sensu abre la brecha de una malversación de fondos destinados con fines específicos.

En las conclusiones de la XV jornada latinoamericana de derecho tributario, realizado en Caracas, Venezuela, se concluye en el punto 10, "La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación. Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla".⁵⁵

d) La razón de la equivalencia: El estudio acerca de la razón de la equivalencia pone en relieve la medida de la tasa en relación al pago por parte del usuario o tributario. Se establece que el costo o el valor cobrado a los particulares, debe atender a las necesidades directas del servicio público correspondiente, con el objeto que lo recaudado por parte de las entidades autorizadas a cobrarlo no se le den a los fondos

⁵⁵ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. *Tasas y precios*. XV Jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Caracas, Venezuela 1991. http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=374 (1º. De junio del 2009)



un destino ajeno para el que fueron creados, porque de ser así se estaría frente a un impuesto efectivo.

El tributo cuya obligación tiene como hecho generador, la prestación efectiva o potencial por parte del Estado u otros entes públicos, de un servicio público divisible e individualizable en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. Se entiende por servicio divisible aquel que por su naturaleza propia permite cuantificar el uso que del servicio hacer o puede hacer cada contribuyente y calcular el monto del tributo en función de ese uso efectivo o potencial.

e) Cuantía de las tasas: El establecimiento racional de la cuantía de las tasas, es un enfoque que merece especial atención, dado que la operatividad del principio de capacidad contributiva se establece en relación a la importancia del servicio prestado, apreciada por la cantidad y complejidad de las prestaciones efectuadas y otras circunstancias similares.

El elemento ventaja como límite de la prestación del contribuyente, la que puede ser considerada como un criterio para determinar el alcance de la capacidad contributiva.

Para Giampietro, citado por Valdés indica que: "la cuantía unitaria de la tasa debe establecerse en función de los fines sociales y políticos perseguidos por el Estado al igual que en los demás tributos, sin que ello signifique que preconizo la entronización



de la arbitrariedad y la injusticia; sino simplemente se entiende que no tiene otros límites que aquellos mismos que lo contienen en otro, órdenes de su actividad y que rigen para los demás tributos comprendiendo el impuesto”.⁵⁶

Al analizar la posibilidad de pago y la graduación de la cuantía, está intrínseca la relatividad de la capacidad contributiva, porque al establecerse dicha cuantía, se debe tener presente que los contribuyentes tienen presumiblemente la peripetia de hacer efectivo el pago, desde luego que no se ve desde la perspectiva de la renta imponible o el patrimonio afecto, porque la dimensión es distinta. Debe de reunir características del presupuesto de hecho; se trata de tributar por la existencia de la retribución directa por parte de la entidad estatal de brindarle un efectivo servicio al contribuyente claramente cuantificable, basados en la razonable equivalencia con el costo del servicio público correspondiente.

3.6. Contribuciones especiales

Esta clase de tributo esta constituido por la actividad del Estado realizada con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente; el destino es necesaria y exclusivamente el financiamiento de esa actividad, existe pues, un total paralelismo con la caracterización de la tasa.

⁵⁶ Valdés Costa, Ramón, Ob. Cit.; Pág.176.



Las notas particulares de este tributo se dan con características variables en los tipos de presupuestos de hecho más frecuentes: la construcción de obras públicas y el funcionamiento de servicios públicos. En el primer caso, las características aparecen más definidas y constantes, en los estudios doctrinales y en la experiencia histórica, todo lo cual se ha traducido en que para muchos autores constituye el único tributo dentro de esta especie, conocido generalmente como contribución de mejoras. En ella el elemento ventaja se manifiesta, generalmente, en una valorización de los inmuebles cercanos a la obra, la que, como es obvio, significa a su vez un enriquecimiento gratuito no ganado del contribuyente que constituye el fundamento del tributo, aunque su exacta determinación presente muchas veces grandes dificultades.

En el caso de las contribuciones relativas al funcionamiento de servicios, enuncia Valdés: "...las precedentes características no aparecen tan definidas. En el derecho contemporáneo la manifestación más importante se registra en el campo de la seguridad social, servicios que organizan y funciona, sin duda, con fines de interés general, como sucede en la construcción de obras públicas, pero también al igual que éstas, proporcionan ventajas a determinados individuos. El fundamento de reclamar una contribución para el financiamiento de esos servicios a quienes se benefician por su existencia, es pues, el mismo que en el caso de la contribución de mejoras. Las ventajas en estos casos tienen características más imprecisas que en el caso anterior, pero indudablemente existen. El funcionamiento del servicio de seguridad social significa para los integrantes del grupo comprendido en él, eliminación de riesgos y esto ya de por sí constituye una ventaja; pero además, por regla general, confirmada por la



experiencia se materializa en prestaciones pecuniarias recibidas por los propios contribuyente o por sus familiares. Los aportes de estos componentes del grupo tienen a su vez, al igual que en la contribución de mejoras, como única finalidad, la financiación del servicio que funciona en su provecho”.⁵⁷

En el artículo 13 del Código Tributario guatemalteco, se definen las contribuciones especiales y contribuciones por mejoras: “... Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto tal realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

3.7. Sistema tributario

Se ha establecido que los recursos más importantes en la vida de los estados modernos son los que derivan de la actividad fiscal y consisten en los ingresos tributarios, así como delineadas nociones de sus aspectos más relevantes, corresponde realizar el estudio de dichos ingresos, pero no considerándolos en sí mismo sino en su conjunto, como partes integrantes de un ordenamiento nacional.

⁵⁷ Valdés Costa, Ramón, Ob. Cit.; Págs.193 y 194.



Los estudios sobre sistema tributario tienen por objeto examinar el conjunto de tributos de un determinado país como objeto unitario de conocimiento. Se piensa que a los efectos de analizar los distintos tributos que constituyen la estructura tributaria de un país, es útil preceder tal análisis por el estudio de los tributos, no tomados aisladamente sino considerados como un todo. En otras palabras el sistema tributario debe ser enjuiciado con su conjunto, ya que los efectos que produzcan los impuestos pueden corregirse y equilibrarse entre sí.

El estudio a realizar tendrá como objetivo, entonces, la forma como los tributos se combinan, traban y gradúan entre sí, constituyendo el armazón financiero que se conoce como sistema tributario, el cual, por consiguiente, está representado por el conjunto de tributos que establece un país en una época determinada.

Villegas formula: "El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. De este esbozo de definición surgen las necesarias limitaciones que deben efectuarse a todo estudio sobre sistema tributario".⁵⁸

Todo sistema tributario de cualquier país es cambiante, dinámico; influenciado por corrientes políticas y económicas del momento. Dicho sistema se ajusta a las necesidades estatales; significa que los estados, tienen la posibilidad de implantar o modificar el sistema tributario, atendiendo al fin que pretendan alcanzar.

⁵⁸ Villegas, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Quinta Edición. Pág. 513.



Janet Stotsky, señala que: “Los sistemas fiscales son el reflejo de múltiples influencias económicas, políticas y sociales. En la actualidad, la sociedad tiene mucha más coincidencia de los sesgos de género presentes en la políticas públicas, aunque la atención se ha centrado fundamentalmente en el gasto público, el enfoque de los ingresos es cada día mayor”.⁵⁹

a) Limitación espacial: El sistema tributario debe estudiarse en relación a un país concreto. Pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de ingresos, de su sistema económico, Etc.

Puede hacerse estudios comparativos, pero evitando generalizaciones peligrosas. Con mucha razón, el profesor brasileño Baleiro citado por Villegas dice: “que el sistema tributario está integrado con los variados impuestos que cada país adopta según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones. No se puede establecer científicamente un sistema tributario modelo o ideal para todos los países ni para cualquiera de ellos. No puede prescindirse del pasado ni despreciar los factores políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos”.⁶⁰

⁵⁹ Stotsky, Janet. **Sesgos de género en los sistemas tributarios**. Departamento de política tributaria del fondo monetario internacional. <http://www.ief.es/Investigacion/Temas/Genero/Stotsky.pdf> (30 de abril del 2009)

⁶⁰ Villegas, Hector B., **Ob. Cit.**; Pág. 514.



Cabe agregar, que dada la complejidad del sistema tributario de un país, los fenómenos sociales implícitos; como la economía, el ordenamiento jurídico, la corriente política entre otros, determinan dicho sistema tributario.

b) Limitaciones temporales: Debe limitarse el estudio de un sistema tributario a una época circunscrita. La evolución social y económica general necesita la adecuación de las normas legales. Se dice, con razón, que el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano. En alto grado, las normas tributarias se distinguen por su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad. Es necesario, por lo tanto, dar a los estudios relativos al sistema tributario un contenido temporal concreto.

c) Importancia del estudio: Según el principio de legalidad que rige en los Estados de derecho, el tributo sólo surge de la ley, desprendiéndose de ello que en esos países el sistema tributario es siempre un ordenamiento legal vigente. De ahí la gran importancia que tiene el estudio del sistema tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, o sea, el Derecho Tributario.

Para estudiar el Derecho Tributario y específicamente su parte especial, es decir la consideración de los tributos en particular, conocer los lineamientos generales del sistema tributario. Será necesario, entonces, examinar cuáles son los problemas que derivan de la tributación considerada como un todo. Deberá analizarse cómo se combinan entre sí los tributos, cuales son los problemas de política económica, de



política financiera y de administración fiscal a que se ve evocado el sistema tributario en qué forma tiende a solucionar tales problemas.

d) Régimen y sistema tributario: La totalidad de los impuestos vigentes en un país, uno al lado del otro, no es siempre, a la vez, un conjunto o sistema razonable y eficaz. Sólo puede llamarse sistema a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin. Cuando las reglas se imponen o se siguen en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas, con el sólo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario.

El concepto de sistema tributario indica más bien cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o extrafiscal.

El problema de considerar como sistema tributario a aquél que no carezca de un determinado vínculo lógico o hilo conductor, se advierte que la idea de sistema tributario aparece fuertemente influida por criterios ideales, cuya confrontación con las realidades impositivas de cada país provoca, en general, actitudes de desencanto o escepticismo.

De aceptarse, entonces, que el concepto de sistema tributario aparece como meta o como aspiración, más que como explicación de algo existente.

CAPÍTULO IV

4. Análisis de la normativa tributaria sustantiva de Guatemala



Es conveniente tener presente algunos razonamientos sobre el objeto sistema tributario que tiene el análisis jurídico de las normas sustantivas del sistema tributario en Guatemala.

El sistema tributario, constituye una acertada armonía entre las concepciones del Derecho Financiero, dentro del cual el elemento tributario viene a ser el centro de atención y al mismo tiempo alienta la expectativa sobre la importancia que adquiere la imposición y recaudación tributaria. En este sentido, las instituciones que componen dicho sistema tributario, está compuesto por un orden coherente entre las distintas entidades impositivas que la integran abarcando toda actividad económica y social de las personas, siendo el empalme perfecto para la generación de ingresos tributarios.

El presente trabajo pone de relieve la legitimidad externa, en relación a los participantes obligados a darle dinamismo al sistema, porque son ellos quienes reconocen la correcta composición del engranaje tributario, examinado el mismo como un sistema positivo y consecuente; que se adecua a la realidad social y que busca el beneficio de los ciudadanos en general.

La complejidad social desde el punto de vista de la generación de riqueza, esta integrada por un cúmulo de elementos materiales de la actividad económica y sobre la



cuales nos ocuparemos. Pondremos de relieve la incidencia del Estado en imponer una obligación unilateralmente sobre toda persona nacional o extranjera que ejerce alguna actividad constitutiva de hecho generador dentro de la república de Guatemala.

4.1. El sistema tributario guatemalteco

La evolución del sistema tributario Guatemalteco ha sido lenta y con objetivos casi abstractos. Las reformas tributarias se han dado en cada gobierno, con ideas poco claras, las cuales se han enmarcado en una demagogia política inicialmente, en la que se plantea solución a los problemas fiscales, pero particularmente proponen pactos fiscales, con el propósito de incrementar la carga tributaria a través de reformas sustantivas de fondo, y en el aspecto adjetivo, lograr la eficiencia en la obtención y administración de tributos, con acertada orientación en la distribución de la riqueza.

Pero lejos se queda ese idealismo, porque en los últimos años las reformas han sido un retoque estético de cómo se verá más –justa– la carga tributaria que deben y pueden soportar los guatemaltecos en un país como Guatemala. Dejando a un lado lo filosófico, se diría, que ha sido prueba y error, dado que aún seguimos siendo uno de los países con la carga tributaria más baja de Latinoamérica.

Son diversos los factores que determinan el indicador de la carga tributaria, tales como el aumento o disminución del gasto gubernamental; impuesto del seguro social; el



impuesto inflacionario; la liberación de aranceles a la importación, tratados en materia comercial, entre otros.

El economista Raúl Hernández Figueroa refiere "...el sistema tributario en Guatemala es notoriamente inestable en sus ingresos, lo cual influye en el manejo fiscal de corto plazo, lo que obstaculiza la planificación financiera y la programación y ejecución del gasto público. Dicha inestabilidad se refleja en la dependencia de los impuestos al comercio exterior, en donde sobresale el impuesto al valor agregado aplicado a las importaciones. Se debe tomar en cuenta que la capacidad de importar ha estado condicionada por las exportaciones y esto debido a que nuestros productos de importación generalmente son insumos o bienes intermedios de los de exportación".⁶¹

Es válido mencionar que la inestabilidad tributaria está también condicionada a reformas tributarias periódicas, en donde en las dos últimas décadas cada dos años y medio los gobiernos promovieron cambios en la legislación tributaria, lo que incidió en la credibilidad de las autoridades fiscales y en el clima de inversión productiva del país, debilitando el sistema tributario en su conjunto.

4.2. Composición tributaria

⁶¹ Hernández Figueroa, Raúl. **Efectos económicos del sistema tributario en Guatemala.** <http://www.url.edu.gt/PortalURL/Archivos/83/Archivos/Departamento%20de%20Investigaciones%20y%20publicaciones/Articulos%20Doctrinarios/Economicas/Sistema%20Tributario%20Guatemalteco.pdf> (30 de abril del 2009). Quetzaltenango, Guatemala 2002.



A continuación se describen los tributos, en los cuales subrayaremos las características esenciales de cada impuesto, haciendo énfasis en la finalidad de los mismos. También, expondremos la relación doctrinal y jurídica sobre dichas imposiciones, atendiendo a sus notas fundamentales ya examinadas anteriormente.

a) Impuesto al valor agregado: Este impuesto constituye un ingresos recurrente y mayoritario en la arcas del Estado, considerando que es el más eficiente en relación a la recaudación cuantitativa (Véase anexo 2, Pág. 178. Recaudación tributaria anual, períodos 1995-1998).

En la doctrina, Jarach indica: “el Impuesto al Valor Agregado es la acepción más sofisticada como impuesto general a los consumos”.⁶² No hay paridad en la designación de los impuestos a las ventas el cual constituya un impuesto a las mismas acertadamente. La doctrina ha direccionado su estudio en relación a traslación que se hace del impuesto en diferentes grados, ya sea hacia los clientes (hacia adelante), los medios de producción (hacia atrás) o se traslade a otras empresas (lateral).

Lo cierto del caso, es que el legislador al momento de la creación de éste tributo, su único fin, era que el mismo lo pagara el consumidor independientemente de los usos que le diera bien o utilización de los servicios adquiridos.

⁶² Jarach, Dino, Ob. Cit.; Pág.777.



El Impuesto al Valor Agregado, regulado en el Decreto 27-92, es la consecuencia de sencillez y la forma más conveniente de excluir la piramidación, puesto que asume como base imponible el valor agregado por las empresas intervinientes, desde la producción originaria hasta la última venta y consecuente consumo.

El Impuesto al Valor Agregado como tipo de impuesto a las ventas de bienes o servicios, permite una viable correlación de medición de los ingresos brutos, a través de documentos fiscales, cuya comprobación consiste en restar los ingresos brutos de cada empresa los costos de los insumos ya gravados y adquiridos por otras empresas. Esta deducción nos da como resultado el valor agregado en la etapa correspondiente.

“Si el Impuesto al Valor Agregado está técnicamente bien estructurado y evita toda superposición o piramidación, debe teóricamente corresponder al impuesto en la última etapa de las ventas minoristas al consumidor final. Siendo un impuesto en múltiples etapas, tiene como objetivo repartir la recaudación en los distintos momentos de las ventas minoristas al consumidor final”.⁶³ Esto significa que cada importe del impuesto no se somete nuevamente a imposición os elementos o componentes de precio que han sido objeto de anteriores transacciones, sino únicamente esta afecto el valor incorporado el costo de los bienes y servicios adquiridos o prestados por terceros.

En cuanto a la verificación del pago del impuesto al valor agregado. La Administración Tributaria posee programas especializado de software, a través del cual realiza un

⁶³ Jarach, Dino, Ob. Cit.; Págs.782 y 783.



balance sobre el pago de impuesto sobre la venta de bienes y adquisición de servicios por la múltiples declaraciones y liquidaciones que efectúan los contribuyentes, lo que permite el control a través de ecuaciones de comprobación aplicadas, cruzando información entre los mismos contribuyentes adquirentes y proveedores, y con ello lograr la identificación de evasores al impuesto en cuestión.

1) Trato del equipo y medios necesarios para la productividad

Esta son consideraciones contempladas en la ley, la primera es: todas las empresas que produzcan bienes o presten servicios, los instrumentos necesarios para la mantención de la fuente generadora de la renta, serán aplicado al proceso productivo por lo impuesto pagado se convierte en crédito fiscal en la liquidación respectiva. Excluye totalmente cualquiera intención de capear el pago del impuesto, representando un incentivo para la producción y un aprovechamiento para las arcas del Estado; y, el segundo: las exenciones otorgadas a través de la ley que crea los regímenes fiscales de protección, que básicamente franquea situaciones enmarcadas dentro de ciertas actividades económicas, las cuales contribuyen en la generación de empleo, fomentan la importación de capital, incrementan las exportaciones, Etc., con lo cual engranan dinamismo productivo al sistema económico de Guatemala, entre dicho régimen se encuentran las Ley de Zonas Francas y la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, la cuales favorecen directa e indirectamente al desarrollo de la nación; también en el campo de la educación, las instituciones privadas quedan excluidas de la imposición al pago del Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

2) Incidencia del impuesto al valor agregado



En la traslación del Impuesto al Valor Agregado el legislador indudablemente se ampara en nuestro régimen de mercado imperfecto, en donde la resonancia del impuesto se evidencia hacia delante (hacia el consumidor o cliente) como nota primaria, dada la simpleza y la viabilidad. Siempre que dicho impuesto surta un cambio de incremento/decremento en la tasa, su trascendencia se notará en la oferta y demanda, en los cuales los agentes de producción de bienes y servicios atenderán según principios económicos dichos ajustes a los precios, consecuencia de la variabilidad del impuesto.

Jarach, en su libro Finanzas Públicas y Derecho Tributario esboza al respecto sobre la concurrencia monetaria influida por la traslación del impuesto a las ventas hacia delante: "... una oferta monetaria que sea congruente con el aumento de los precios o sea que se expanda al compás de las necesidades del poder de compra de los sujetos que en cada etapa deben afrontar los mayores precios, como consecuencia del impuesto y ajustes correspondientes. En otras palabras, el proceso de traslación hacia delante para alcanzar al consumidor final, exige la ayuda de la expansión monetaria adecuada al nuevo nivel de precios. En efecto, el fenómeno de la traslación hacia delante se ve favorecido si los precios suben y la expansión (o la velocidad de circulación) monetaria lo acompañan, mientras la traslación hacia atrás se halla



entorpecida por el aumento del nivel de precios y, en general, por la euforia económica”.⁶⁴

Percusión que se hace notar a las distintas clases de consumidores atendiendo a su poder adquisitivo. Sistemáticamente, si un bien de consumo no esencial que ocasionalmente adquiramos encarece por el incremento del Impuesto al Valor Agregado, será necesario tener más solvencia que antes del aumento del bien por el impuesto, por lo tanto debemos tener más efectivo para comprarlo.

Siempre que el porcentaje impositivo manifieste una variación cuantitativa, del mismo modo el valor de los bienes y servicios, externarán dicha conmutación por un lado. Las situaciones intrínsecas en las industrias, como los factores de producción, presión del mercado nacional como internacional, entre otros factores, atenderá la oferta y demanda que reflejan los precios variados, ajustando políticas para estimular el consumo atenuando la variación fiscal.

3) La regresividad del impuesto al valor agregado

Se dice que un impuesto es progresivo si éste vela dos aspectos, en donde la primera unidad modular indica; que la capacidad tributaria es el elemento que mide la disponibilidad efectiva en pagar más impuestos. Lo que muestra que una persona que se encuentra en virtual ventaja sobre otras económicamente hablando, emerge la

⁶⁴ Ibid, Pág. 788.



noción que su poder económico esta en ventaja en relación con los –pobres–, y segundo; de especial trascendencia y dependiente de la primera como la conclusión de un silogismo... por lo tanto, el de virtuosa ventaja adquisitiva debe de pagar más que sus inferiores.

En la aplicación del Impuesto al Valor Agregado no se contempla el anterior razonamiento, porque dicha gabela impone la generalidad de las transacciones de compra/venta de bienes y la adquisición/prestación de servicios a la totalidad de las personas, indistintamente de quién sea la persona que incurre en la avenencia, según lo evoca el Art. 2, numeral 6º., de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la cual se indica refiriéndonos a los contribuyente que están afectos: “Toda persona...que realice en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley”; del mismo modo la Ley del Organismo Judicial en el Art. 5, en cuanto al ámbito de aplicación de la ley exterioriza: “...El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera,... así como a todo el territorio de la República...” y, complementando nuestra aseveración, el Código Tributario en el Art. 1º., dicta: “...Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado...”.

Otros aspectos que se deben mencionar que hacen evidente la regresividad del Impuesto al Valor Agregado, son: las exenciones, mismas que se fundan en el Art. 239, inciso b) de la Constitución; Las exenciones que la propia Ley enlista; así como leyes específicas como la Ley de Zonas Francas; la Ley de Fomento y Desarrollo de la



Actividad Exportadora y de Maquila; la devolución del crédito por el Impuesto al Valor Agregado a los exportadores, entre otros, regulan dicha dispensa ya sea en la exención o en el reembolso del tributo, dando como resultado la heterogeneidad ante el pago del impuesto.

El eufemismo en la regulación sobre esta clase de impuesto, hace hincapié en la carga tributaria. Dada la importancia que tiene en la implicación del presupuesto estatal, año con año, hace que la administración tributaria lo sitúe en el ojo de la borrasca fiscalizadora, cuya participación interpretativa se disputa entre los criterios pro-fisco y contra-fisco, donde cada participante busca su máximo beneficio.

4) Neutralidad del impuesto

Los elementos que conforman este impuesto, deben ser armoniosos y realizables. En Guatemala, el Impuesto al Valor Agregado se introdujo como un diseño técnico superior de la política fiscal, reflexionando sobre la certidumbre en incrementar la carga tributaria, éste impuesto es el primero en la lista para su revisión cada vez que se pretende aumentar la carga tributaria.

La tasa impositiva tiene la característica de ser uno de los más bajos en la región latinoamericana. Sin embargo, la neutralidad del mismo constituye un dinamismo en la economía interna, por no ser tan alto en relación a otros países; en cuanto a la evasión,



el mismo es una faena de la cultura tributaria, encontrándose bajo subjetividades por la ineficiente utilización de los fondos públicos.

Siguiendo la neutralidad del Impuesto al Valor Agregado, éste canon constituye un componente disuasivo que alienta la manufactura, y el consumo de las personas por otra parte. Dada su mínima expresión impositiva en la adquisición de bienes y servicios, es posible la concurrencia al gasto de las personas, porque los costos de los productos hacen posible que los contribuyentes adquieran bienes para el consumo y al hacerlo, se produce un efecto dominó en el –encendido– de mando para producir más productos para el consumo y de esta forma finaliza e inicia el círculo de la producción y el consumo, en forma ilustrada.

De tal forma que siendo el Impuesto al Valor Agregado de múltiples etapas, éste se consolida en cada etapa del proceso, en la determinación del pago y/o acreditamiento de los productores o intermediarios, cuya repercusión entre lo devengado y acreditado, refleja la consistencia del impuesto, que dependerá preponderantemente del mayor consumo de bienes y adquisición de servicios gravados.

5) Política fiscal

El Impuesto al Valor Agregado aún con la concurrencia de los elementos regresivos, este canon es el mejor apreciado en la persistencia de incrementar la carga tributaria global. Situación en la que el Estado, en sus múltiples reformas al sistema tributario, el



I.V.A., este sea un tema prioritario. Desde su creación en 1983 a la fecha, Reformas que se han ido acumulando y que se constituyen en una especie de aparcadas en promedio para cada gobierno, el que se constituye inicialmente en una disuasiva demagogia, impreso por un deliberado –Plan de Política Tributaria– que posteriormente se instituye en un reto político en la búsqueda de aliados, y convencimientos con distintos sectores sociales y económicos, con el fin de sacar el máximo beneficio cuantitativo de éste impuesto.

Guatemala aún con su realidad única y voluble, las acciones emprendidas por los gobernantes en materia de política tributaria ha obtenido resultados positivos y las acciones acertadas han ido amoldando los elementos del impuesto en cuestión y aún con incidencias como la evasión y defraudación, este ha incrementado año tras año desde 1995 hasta 2008, constituyéndose como el más sólido entre los impuestos indirectos, dado su rendimiento para el erario, (Véase anexo 2, Pág. 178. Recaudación tributaria anual, períodos 1995-1998, I.V.A., sobre ventas e importación).

b) Impuesto sobre la renta: Al respecto Jarach, esgrimiendo notas de connotados doctrinarios indica: “La renta (o el rédito) ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos”.⁶⁵

⁶⁵ Jarach, Dino, Ob. Cit.; Pág. 471.



El término rédito se usa en la doctrina y en la legislación tributaria, principalmente para designar el producto neto de una fuente determinada y en la denominación del impuesto global a la renta, se le emplea también en plural, para hacer resaltar la suma de los réditos de distintas fuentes; de tal manera que –impuesto a los réditos– es sinónimo de –impuesto a la renta–.

En tanto Vizcaino, transcribe el punto de vista económico sobre la renta que García Belsunce, señala: “es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata”.⁶⁶

La conceptualización de la renta, contemplada en la Ley del Impuestos Sobre la Renta, atiende teóricamente a distinciones económico-financiero. Para definir la misma, se atiende a la relación entre: la teoría de las fuentes y la teoría del incremento patrimonial neto más el consumo.

En relación a la primera (teoría de las fuentes), ésta señala, que la renta o rédito es el obtenido periódicamente de una fuente constante sustrayendo o deducidos los gastos necesarios para producir y así conservar la fuente generadora de la renta. También puntea que la distinción entre las rentas provenientes de sueldos, inmobiliarias, comerciales, industriales, agropecuarias, profesionales, rentas de capital, Etc., éstas

⁶⁶ García Vizcaino, Catalina, Ob. Cit.; Pág. 4.



atenderán al tratamiento específico de la imposición señalada en la ley regulatoria. embargo, excluye las rentas ocasionales o que no se producen por el influjo ordinario, exacerbándolas de la imposición sobre la renta. Son las llamadas, ganancia de capital, las que se obtienen de forma extraordinaria u ocasional; en tanto la segunda figuración (teoría del incremento patrimonial neto más el consumo), básicamente la diferenciación con la primera (teoría de las fuentes), es que ésta considera para la afectación del impuesto sobre la renta la obtención de rentas extraordinarias que no son el resultado de la actividad económica regular o principal a la que se dedica una persona individual o jurídica, conocidas como: ganancias de capital.

Otro aspecto importante de las teorías indicadas es referente a la afectación neta del impuesto, la cual incluye el artificio sobre el consumo futuro o el ahorro; la discriminación se basa, en lograr el máximo beneficio para el fisco. Es importante destacar que el ahorro a través de las inversiones, da nacimiento a una nueva fuente afecta del mismo impuesto y otros atendiendo a la base imponible, porque si se ahorra a través de la inversión sea ésta a plazo fijo u otra modalidad, estará sujeto a retención de impuesto en determinado caso, o se decide invertir en acciones de una sociedad de capital por ejemplo, del mismo modo se verá incursionada en la grabación directa o indirectamente del impuesto sobre la renta.

La ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala (Dto. 26-92), prosigue ambas teorías aludidas en el párrafo anterior. En los primero tres artículos pormenoriza la grabación de las rentas, resultado de las deducciones indicadas como las necesarias para la



producción u obtención de la renta, lo que incluye todos los bienes y servicios indispensables para lograr una utilidad al final de un período.

El tratamiento de las ganancias de capital, atiende al régimen impositivo en el cual se encuentra inscrito el contribuyente frente al impuesto sobre la renta. La Ley emplea dos tasas para la imposición, la que puede el régimen general y el régimen especial u optativo, de los cuales se hablará más adelante.

Los aspectos singulares sobre las ganancias de capital son, en primer lugar: las pérdidas de capital únicamente se compensan con ganancias de capital, en el que dicho rescate prescribe en cinco años a partir del momento que se produjo la pérdida, en su defecto pasados los cinco años la pérdida no producirá deducibilidad en relación a las ganancias de capital y tampoco en la determinación del impuesto a la hora de liquidarse y; el segundo aspecto es: la afectación producto de una ganancia de capital, por la revaluación de activos, la cual se hace a través de una partida contable, dejando a un lado los fundamentos que posibilitaron dicha revaluación y éste caso la ganancia se produce únicamente al enajenarse el bien objeto del ajuste referidos solo a los bienes inmuebles evaluados; por el contrario la revaluación de los bienes muebles si produce gravamen, el cual está afecto al 10% definitivo, por la diferencia entre el nuevo valor contable ajustado y el valor en libros que tenía antes de la revaluación según se interpreta del Art. 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El análisis de este apartado, es que si una entidad lucrativa no obtiene ganancias por este medio y por la irregularidad del acaecimiento del supuesto, presume que transcurridos los cinco años



resulta un beneficio para el fisco, por la prescripción del derecho y el hermetismo compensar. Además se presume que el desapoderamiento del activo instrumental se produjo porque ya no era rentable, sino por el contrario se presume que demandaba gastos de mantenimiento, o repercutía en la producción por averías continuas, Etc., resultando con ello baja en la renta imponible dada la deducción de las erogaciones.

Analizando los artículos 38 y 39, el impuesto sobre la renta aplicado a las ganancias de capital, indistintamente si se determina sobre el régimen general u optativo, este se calcula sobre la diferencia entre la venta efectiva (regularmente valor de mercado) y el valor en libros al día en que se produjo dicha enajenación, aludiendo que el monto de venta supera en uno al valor en libros; de lo contrario, habrá acontecido una pérdida de capital.

1) Sistemas de imposición a la renta

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, históricamente ha visto modificado por los constantes planteamientos de política fiscal, en la prosecución de elevar la carga tributaria. Las últimas reformas del año 2004 y 2005 introdujeron importante distinción en la afectación impositiva.

Los resultados en la recaudación del impuesto después de la reforma a través del Decreto 18-04 y 77-2005, han resultado positivos, (Véase anexo 3, Pág. 178. Recaudación anual del Impuesto sobre la Renta, clasificado por régimen) podrán notar



el incremento tributario del impuesto calculado sobre los –ingresos brutos– y los afectos sobre la –renta imponible– a partir del segundo semestre del año 2004, es notoria el acrecentamiento progresivo año con año hasta el 2008, estas modificaciones aportaron un cambio fundamental en los dos regímenes impositivos.

En el caso de los ingresos brutos denominado –Régimen General– del impuesto sobre la renta, tiene dos modificaciones sustanciales al ya existente –Régimen Especial de Pago del Impuesto–. La primera, es el incremento de un punto porcentual al tipo impositivo y la segunda generaliza la imposición del impuesto.

Antes de la reforma existía un impuesto con carácter definitivo según el Decreto 36-97, Art. 32, cuya tasa impositiva era del 4% sobre los ingresos brutos. La premisa era que el contribuyente podía optar a esta imposición siempre que durante la liquidación anual del impuesto sobre la renta inmediata anterior, no superara sus ingresos brutos en Q1,000,000.00 y notificara a la Administración Tributaria antes de iniciar el siguiente período. Esta opción representaba un aliciente para los contribuyentes que se dedicaban a desarrollar actividades económicas en donde la preponderancia de los costos eran intrascendentes para la obtención de los ingresos y consecutiva mantención de la fuente generadora, regularmente se trataba de la prestación de servicios.

En la actualidad las reformas a través de los decreto 18-04 y 77-2005, ha simplificado el régimen general del impuesto. Elimina el techo de la base imponible del Q1,000,000.00



en ingresos brutos para optar a éste régimen..., y invierte la generalidad del pago de impuesto a las rentas –por defecto– situando a toda persona mercantil o no mercantil, a regirse por el régimen general.

Las características de esta clase de régimen del Impuesto Sobre la Renta, es que el mismo se aplica sobre una manifestación inmediata de capacidad contributiva con lo cual se constituye como un impuesto indirecto. La incidencia de este impuesto alcanza toda clase de venta de bienes o prestación de servicios. Dicho impuesto atiende al carácter real, porque no hace discriminación alguna en la persona sobre quien recae el pago del impuesto.

En el tema de la traslación esta particular clase de impuesto a la renta, sigue la corriente de transferir la carga de impuesto al cliente y con ello aumentar el precio de los bienes y servicios. En otras palabras por un simple incremento al precio de venta fija o suma el porcentaje impositivo al mismo. Es por ello que se alude a la consideración de ser un impuesto indirecto. Sin embargo, es posible la concepción que también constituya un impuesto directo, desde la perspectiva de la actividad fiscalizador a través de la emisión de documentos fiscales, debido a que precisamente este aspecto identifica plenamente al sujeto pasivo y lo diferencia de aquellos que no generan un pago de tal suposición por carencia documental, nos referimos a los comerciantes de hecho o irregulares.



El régimen especial u optativo, es la expresión efectiva de lo que representa gravamen a la renta o rédito.

El elemento de la obligación tributaria en éste régimen impositivo es fácil establecer. La determinación tributaria está constituida por las rentas que produzca toda persona nacional o extranjera en el territorio nacional. Dicha determinación se obtiene de la diferencia entre la renta bruta y los costos y gastos necesarios para producir la renta y conservar la misma, a la que finalmente se calculará la alícuota respectiva. Por aparte, están las erogaciones directas en el que se encuentran los costos y gastos no deducibles, que son todas aquellas exacciones que no intervienen directamente con el objeto del negocio, según lo señala la Ley en los Arts. 38 y 39 del Impuesto Sobre la Renta.

2) Rentas presuntas

La renta supuesta está asociada sobre bienes patrimoniales. Al determinar la renta se deja fuera el ámbito sobre el goce directo por el propietario de la utilidad o de los servicios que prestan a través de dichos bienes de uso que obran en su patrimonio. Haciendo énfasis en que precisamente sobre los servicios que presta, el contenido típico de renta esta en el ingreso para uso de adquisición y consumo de bienes, incluyendo los bienes de uso directo y excluyendo el ahorro invertido o no.



El caso que se excluye de las rentas presuntas, es sobre el goce de los bienes para uso personal o familiar, en donde no existe gravamen alguno. Aquí se realiza una valoración de la renta subjetivamente, con lo cual se persigue cerrar la brecha expuesta de la imposición a la renta y con ello, atestar el principio de igualdad.

Se Debe tener presente que la presunción de una renta por imposición, constituye la aseveración teórica sobre la estimación, basada en la realidad cuya valoración depende de la presunción y con ello posibilitar el gravamen.

El problema más agudo sigue siendo la estimación de la renta. La equidad que exige la inclusión de las rentas de goce en la renta imponible puede trocarse en la inequidad en la estimación del valor de dichas rentas.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta acorta en sentido furtivo que estarán dispuesto en la determinación de la renta de forma presunta los contribuyentes de hecho o irregulares; o sea comerciantes o no comerciantes que por alguna razón no se encuentran registrados ni autorizados en el Registro Mercantil ni en la Administración Tributaria o bien son extranjeros realizando operaciones de hecho.

La primera renta presunta regulada en el Art. 31 del la Ley, salvo prueba en contrario, se encuentra la estimación de la renta presunta, en el tratamiento de los préstamos en el que se figura la retribución de intereses. La normativa imprime la presunción de la renta, que precisamente la premisa es el rendimiento del acreedor por el empréstito sea



cual sea la naturaleza y denominación. Ahora en relación a la retención definitiva sobre productos financieros que sería la imposición, se calcula sobre el interés de la pignoración calculada con la tasa referencial de la banca central en defecto de no haber pactado dicho interés; lo que constituye una evidente grabación al capital. En la Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, Arts. 7, 4 y 11, se regula entre otras la afectación de los intereses, el cual es del 10% sobre dichos intereses percibidos.

Enseguida encontramos la existencia presunta de una renta en la cual, el término [prueba en contrario] es refutada por la existencia del documento fiscal, que excluye la participación de la persona en el apartado presuntivo. Contrario *sensu*, es la persona que no entrega factura por la venta de bienes o la prestación de servicios. La norma señala un porcentaje presunto de renta que la persona ganaría por dicha actividad económica, la presunción radica en que la Ley le asigna tácitamente una *deducibilidad* al ingreso que obtiene determinada persona.

La presunción de la renta en la facturación especial de los bienes o servicios, atiende en el primer caso a una renta presunta del 10% y para los servicios la renta presunta es del 20%, en ambos casos el tipo impositivo es del 31%.

La imposición efectiva del impuesto sobre la renta aplicada por el 100% del valor de los bienes es del 3.10% y para los servicios es del 6.20%, respectivamente; convirtiéndose éste impuesto en pago definitivo y a la vez la persona que retribuye esta prestación se convierte en agente de retención con lo que se asegura el pago de impuesto.



El ánimo de esta figura es novedoso, por la notoria captación de impuestos por los ingresos que obtienen las personas que ejercen alguna actividad comercial o no de forma irregulares o de hecho.

El costo tributario resulta más costoso para el obligado, debido a que la misma persona que emite la factura por cuenta del vendedor de bienes o prestador de servicios deberá retener adicionalmente el impuesto al valor agregado regulado en el Art. 52 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, incrementando el 12% de retención adicional al ya retenido del impuesto sobre la renta, constituyen ambos gravámenes sobre una sola transacción.

De tal manera que la Ley impositiva que asienta la renta presunta por los ingresos percibidos, tiene el propósito de captar mas impuestos, por medio de un método de cálculo simple en el establecimiento de la renta imponible y la consecuente imposición de dos tasas, las que son determinadas por los factores que atienden al mayor esfuerzo para la obtención del ingreso, de esa manera; la tasa impositiva que grava la venta es más baja en relación a los servicios, debido a que la primera (la venta) implica necesariamente relación de factores de producción por muy someros que puedan ser, por tanto el esfuerzo humano para obtenerlos es superior en relación a las implicaciones que conlleva la prestación de un servicio de cualquier naturaleza, porque atiende a que el servicio únicamente atiende a un esfuerzo intelectual en mayor o menor grado, y/o habilidades atinentes al servicio prestado.



Las empresas legalmente constituidas y registradas, actúan de acuerdo al sistema tributario impositivo, encontrándose en ventaja en relación a las que se encuentran obteniendo ingresos al margen de las leyes impositivas. Lo que muestra es que estas últimas se verán obligadas a regularizar su situación jurídica, logrando con ello la inserción al sistema impositivo global, puesto que de otra manera estarán en desventaja ante las personas que comercializan o desarrollan actividades profesionales regladas por las normas tributarias, constituyendo mayor confianza por la solvencia tributaria frente a los clientes.

La renta presunta para los profesionales mencionada en el Art. 32 del impuesto sobre la renta, tiene una función netamente prescriptiva. Siendo un disuasivo notable sobre el ejercicio de la profesión liberal. La renta presunta resulta inconsistente, debido a que los Q20,000.00 mil quetzales mensuales señalados, que presumiblemente ha obtenido en una mes es inmoderada. Premisa impositiva que asedia de tal manera al profesional, que es poco probable que estos descuiden el extremo de no inscribirse bajo el régimen de impuesto sobre la renta que les convenga, sea esté el régimen general o especial, de los cuales ya se analizó anteriormente.

El último extremo del análisis de las rentas presuntas lo representa las empresas extranjeras de transporte; seguros, reaseguros y reafianzamientos; empresas productoras, distribuidoras o intermediarias de medios cinematográficas, televisión y demás, y; las suministradoras de noticias extranjeras. Exceptuando las empresas extranjeras de transporte, la ley les asigna una renta imponible presunta sobre los



ingresos obtenidos del 10%, 30% respectivamente; cuyo impuesto neto sobre la base de la renta bruta equivale al 3.10% para las aseguradoras extranjeras, para las dos últimas actividades referidas equivale al 9.3% de la renta bruta, en tanto las empresas extranjeras de transporte pagan con carácter definitivo el 5% sobre los importes brutos que obtengan en Guatemala.

En relación a las empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala, el tratamiento es asequible. La normativa orilla la imposición a la transportación de personas y cargas circunscribiendo la fuente de acuerdo a la territorialidad, esta no les atribuye renta presunta alguna, sino los sujetos obligados son precisamente los agentes o representantes de las compañías extranjeras, constituyéndose como un impuesto con carácter definitivo.

La protección de capitales nacional es evidente según Arts. 33 al 36 del impuesto sobre la renta, porque las pone en ventaja respecto a entidades extranjeras. Sólo el hecho de redundar en la renta imponible, la cual se constituye sobre la base de los ingresos brutos que paguen empresas nacionales a entidades foráneas, representa una elevada contribución al fisco por la aplicación de la tasa impositiva del 31% sobre la renta presunta, la que se paga a través de retención definitiva lo que garantiza el pago de impuesto, evitando así la defraudación por la existencia del agente retenedor.

3) El tipo impositivo



En el sistema de impuesto sobre la renta de Guatemala, el tipo impositivo de esta afectación tributaria, es una disgregación entre las teorías doctrinarias de los sistemas cedular y global.

El sistema cedular, discrimina las rentas por su origen (rentas del capital, del trabajo, del suelo, Etc.), conformando un sistema de imposición real, al gravar con distintas alícuotas proporcionales según las fuentes de las ganancias. No permite compensación entre rentas y pérdidas de distintas fuentes, ni tampoco las deducciones personales.

En el sistema global refiere Vizcaino: "... se grava el conjunto de rentas de una persona, prescindiendo de su origen; facultad para compensar resultados positivos y negativos de distintas fuentes. Si bien permite deducciones personales y la progresividad de la alícuota, presenta la desventaja de considerar en idéntica forma rentas de distinto origen, como, por ejemplo, las provenientes del capital y las derivadas del trabajo personal. La doctrina entiende que es equitativo gravar con menor intensidad éstas respecto de aquéllas".⁶⁷

En Guatemala lo que respecta al sistema cedular, establece distinción, no directamente sobre rentas del capital o del trabajo; mas bien establece dos únicos tipos impositivos fundamentalmente. El primero, es el 5% sobre ingresos que graba las actividades manufactureras, intermediación y aquellos entes que se dedican a la prestación de servicios siempre y cuando no hayan optado por afiliarse al régimen optativo; la que se

⁶⁷ García Vizcaino, Catalina, Ob. Cit.; Págs. 10 y 11.



calcula sobre el valor neto de la facturación emitida. Es importante hacer notar que la Ley en éste ámbito no considera una renta netamente efectiva sino el gravamen que se da sobre los ingresos afectos, o como la Ley lo designa: la renta imponible.

El segundo tipo impositivo es la imposición del 31% sobre la renta imponible y sobre las ganancias de capital, cuya imposición es, que el contribuyente haya optado por éste régimen.

En cuanto a las personas extranjeras que obtienen ingresos de fuente nacional, les corresponde el mismo aparcado, el 31% sobre los pagos efectivos o por acreditamientos los cuales tendrán el carácter de retención definitiva, según el Art. 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

También se ha dispuesto una tercera tasa de impuesto fijo sobre la renta, referidos al 10% de pago de tributo. Se trata de las rentas en concepto de sorteos, loterías, rifas y eventos similares; las ganancias de capital para las personas afiliadas al pago del impuesto según los Arts. 44 y 44 "A", y; sobre los intereses por créditos a favor de extranjeros no domiciliados. El cual tiene la característica de ser pago definitivo.

Existe disimilitud sobre el tipo impositivo cedular, que responde acertadamente a una exención. La figura se denomina pequeños contribuyentes, establecido en los Arts. 47 al 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual acusa que la persona individual que no supere los Q.60,000.00 anuales en la prestación de servicios o ventas, podrán



optar al pago del 5% sobre el total de las ventas trimestrales. Quedando exentos de la imposición del impuesto sobre la renta, y demás obligaciones formales que concierne a dicho impuesto. Este apartado constituye un incentivo y un tratamiento preferencial a las personas cuyos ingresos o rentas no sean redundantes.

En paralelismo a los emolumentos al tipo impositivo, se encuentran las tasas imponibles de los empleados en relación de dependencia laboral. La ley es un tanto facinerosa al establecer imposición progresiva. Este es un claro tratamiento cédular que atiende a la clase de renta imponible con distintos gravámenes, estableciendo una escala progresiva por intervalos de renta imponible. Además, es una clara evidencia del tipo global, por la permisiva asistencia de deducciones para la subsistencia, entre estos: los gastos sin necesidad de comprobación por una cifra anual de Q36,000.00, así como gastos por asistencia médica u otro beneficio similar según Art. 36 del impuesto sobre la renta; adicionalmente el contribuyente tiene derecho al crédito equivalente a cuenta del impuesto sobre la renta equivalente a la tasa del I.V.A., aplicada sobre la renta neta, como deducción debidamente documentada por la adquisición de bienes y servicios (Art. 37 A), lo que prácticamente el impuesto sobre la renta sobre salarios se diluye entre la deducciones que prácticamente se convierten en tasas efectivas progresivas que van desde una tasa mínima del 3% hasta 19% según Art. 43, (Véase anexo 4, Pág. 179. Tarifas del impuesto sobre la renta para personas individuales en relación de dependencia), adicional a lo expuesto un impuesto progresivo disminuye las ganancias en perspectiva, cuanto más elevadas sean las alícuotas marginales del impuesto.



En relación al tratamiento de las rentas de distintas fuentes la imposición insubstancial relativamente, refiriéndonos a las rentas obtenidas del capital y las del trabajo. En primer lugar, el único distingo al respecto es la afectación de los asalariados quienes comparten una imposición progresiva, atendiendo a la capacidad tributaria, que dispone que a mayor ingreso por el devengo de un salario mayor gravamen; y en segundo lugar, los dos regímenes, que uno es sobre la diferencia entre la renta bruta y rentas exentas para el régimen general; en tanto el régimen optativo su base de cálculo es sobre una efectiva renta, resultado de la diferencia entre la renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora. Ambas modalidades se les impone un tipo impositivo fijo atendiendo a las tasas del 5% y 31%, respectivamente.

En relación a la compensación de resultados positivos y negativos de distintas fuentes, la ley excluye esta característica del sistema global. El Art. 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no permite comedar resultados favorables o desfavorables en relación a, si se obtuvo ganancia o pérdida de distintos orígenes, relacionados a una actividad económica para ser compensada por la fuente de renta en relación de dependencia para el caso de las personas individuales que tienen varias fuentes generadoras de ingresos.

4) Deducibilidad de costos y gastos en el régimen optativo

La importancia de este tema radica en dos aspectos, el primero: en la incidencia que



tiene los gastos deducibles sobre la renta imponible. Para admitir la sustracción de los ingresos de cualquier categoría y especie, resultando de ello la renta imponible neta de conformidad con la ley, y; el segundo aspecto: la deducibilidad de costos el cual está atestado de apartados que en algunos casos se convierten en el umbral de elusión fiscal.

La Ley establece una relación directa entre el resultado de una renta o ganancia y el beneficio de la incursión de gastos directos necesarios para dicho fin.

Al adentrar al estudio del presente apartado, encontramos aspectos relevantes de las deducibilidades por provisiones por cuentas incobrables y depreciación sobre activos. De tales beneficios se encuentran las reservas para cuentas incobrables, así como la depreciación de bienes en general, constituyendo un detrimento en la recaudación cuantitativa del impuesto. El primer apartado, se refiere al derecho de la formación de reserva de valuación para imputar las cuentas incobrables que se registren en un período impositivo determinado, el cual no puede ser superior al 3% sobre los saldos deudores al cierre fiscal, según se establece en el Art. 38, inciso q). Esta subvención debiese ser el resultado, posterior al efectivo agotamiento de incobrabilidad tanto extrajudicial como judicial, individualizando las cuentas deudoras para un efectivo beneficio pro-fisco, en otras palabras, eliminar el aprovisionamiento y deducirlos íntegramente hasta haber agotado las vías ya expuestas de cada caso concreto. En relación al cobro extrajudicial, habría que estimar qué tan conveniente es agotar esta última vía. Por un lado, tendríamos que tener la certeza, que el deudor cuenta con un



patrimonio significativamente económico para podernos cobrar la suma adeudada, los costos procesales en los que incurriríamos, y el segundo apartado; es proponer los elementos fehacientes de prueba, para poder asegurar una sentencia propicia a los intereses patrimoniales de los contribuyentes.

En lo concerniente a las depreciaciones, sabemos que es una medida tendiente a la conservación de la fuente productora y, por consiguiente, al mantenimiento de la ganancia. La norma dispone porcentajes máximos a los bienes muebles e inmuebles que concurren directamente en la generación de rentas, según Arts. 38 q) y 16 al 19 del impuesto sobre la renta. Consideramos positivo prolongar la depreciación en valor a dos años más de lo ya establecido, atendiendo dicho cause a los porcentajes ya previstos en la Ley, sometiéndolos a un menor porcentaje, con lo cual se obtendría una reducción del derecho. La norma califica el tiempo durante el cual un bien produce el desgaste atendiendo a la vida útil estimada del mismo, sin embargo es importante tener los factores humanos en la manipulación de los mismos, en cuanto a la pericia para utilizarlos y el mantenimiento preventivo de los activos. Estos serían dos factores fundamentales para determinar la dilación de los instrumentos que participan en la vida productiva de una empresa. La pauta es válida, por lo cual es importante revisar los renglones porcentuales de las distintas categorizaciones depreciables.

Con la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta a través del Decreto 18-04 del 21 de junio de 2004, se dan importantes avances en la búsqueda de elevar la carga tributaria. Entre las cuales figuran, la eliminación en la deducción por la reinversión de



utilidades; la designación de un techo anual a las donaciones comprobables, otras.

Otra reforma de vital importancia es la introducción del apartado de la indeducibilidad del 3% de los costos y gastos descrita en el Art. 39 inciso j), en relación a los ingresos afectos. Esta es una elocuente acción tributaria del Estado para acrecentar los tributos. Se depende dos análisis, para excluir la obligación de presentar ganancias por el 3% de los ingresos afectos; el primero: se excluyen aquellas empresas que en los dos últimos períodos hayan reportado pérdidas y del mismo modo den el aviso correspondiente, lo que significa que aplicara cuando en el tercer período de nuevo resulten pérdidas en sus operaciones, y; el segundo análisis: si el margen bruto es igual o inferior al 4% del total de los ingresos, siempre y cuando en ambos casos considerando las prerrogativas que la ley señala.

Sin embargo, la situación expuesta anteriormente constituye una maniobra estratégica de las empresas elusivas. Esta aseveración se hace, debido a que en determinado momento, puede ser determinante en el tema de la evasión fiscal, porque al no darse la premisa en que los costos no superen 97% en relación a los ingresos gravados, constituiría un claro resultado –estereotipado– por lo cual la intendencia fiscalizadora no emplazaría su punto de atención a estos resultados de liquidación fiscal, por estar –razonablemente– aceptados bajo la premisa analizada, porque el contribuyente no reportó utilidades inferiores al 3%.

5) Las exenciones



Las exenciones referidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, han sido establecidas para atender fundamentalmente derivaciones políticas, económicas, sociales, etc., que de cierta forma las actividades que realizan estos contribuyentes son acciones que el Estado desea promover como estado benefactor.

Según publicación electrónica de Guadalupe Hernández en la que cita a García de la Mora y Martínez-Lago definen las exenciones como: “la expresión cifrada de las disminuciones en los ingresos públicos del Tesoro debida a la exenciones, bonificaciones, desgravaciones e incentivos fiscales con que a través de las disposiciones del ordenamiento a tributario se trata de beneficiar distintos grupos de contribuyentes, para los mencionados autores, se trata de una riqueza contributiva a la que el legislador renuncia deliberadamente por razones de política económica y social. En definitiva, es la estimación cuantitativa de la disminución que se producirá en los ingresos tributarios como consecuencia del establecimiento de determinadas medidas fiscales con las que se persiguen objetivos concretos de carácter económico y social”.⁶⁸

Dejando a un lado las consideraciones justificativas ya expuestas, se considera que el reconocimiento que la Ley otorga a ciertos contribuyentes, en realidad constituye un apremio a los sujetos que desarrollan ciertas actividades que interesan directamente al Estado y que como aliciente, el mismo Estado los condecora con gravamen 0%, sobre

⁶⁸ Fernández Espinoza. Ma. Guadalupe. **Los beneficios fiscales y su control interno**. Auditoría Pública. Abril de 2005. <http://www.auditoriapublica.com/revistas/35/pg91-100.pdf> (30 de abril del 2009).

dicha realización rentable.



En relación a la evaluación de estas dispensas, valdría la pena calificar los resultados obtenidos, determinando qué tan positivas son en realidad para la política de Estado y sobre el beneficio derivado de las actividades económicas desgravadas, cuya implicación enriquece a quienes están al frente de esta clase de negocios laureados por la Ley. En tal sentido es razonable pensar si estas entidades obtienen rentas o ganancias, estos resultados debería ser grabados como la generalidad de contribuyente lo que cimentaría el principio de igualdad, equidad y uniformidad.

c) Impuestos particulares al consumo: La particularidad de esta clase de impuestos indirectos, radica en la imposición del gravamen. Hasta ahora hemos analizado dos impuestos, el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta, correspondiente al impuesto indirecto al primero y el segundo a la imposición directa, respectivamente. Los cuales esencialmente son el producto de un tipo impositivo *ad valorem* sobre el precio de venta o en el caso los réditos, sobre la ganancia o utilidades.

Los impuestos particulares al consumo son especificados según las distintas leyes, los cuales gravan los despachos del centro de distribución, salidas de la fábrica e importación de productos.

De hecho, no es el consumidor el sujeto pasivo desde la perspectiva jurídica, sino el propio fabricante o importador, cuya vinculación directa con el bien gravado se da antes



que llegue a las manos del consumidor final. Y lo que hacen los obligados es englobar el impuesto particular en el precio final de los bienes de consumo lo que es una evidente percusión del impuesto precisamente por la trasposición del mismo. En otras palabras, el fin de esta clase de impuestos consiste en grabar la demanda de bienes requeridos por los propios consumidores finales.

Los impuestos particulares al consumo son en términos cuantitativos, un elemento clave del sistema tributario guatemalteco. Esta clase de impuestos han ido creciendo en importancia en los últimos años. Los impuestos sobre consumos no importan en la discriminación de carga impositiva atendiendo al obligado o sujeto pasivo. Esta imposición es impersonal, dado que se origina por el despacho o salida del almacén de los bienes. Si bien sería posible introducir un tipo de impuesto al consumo dirigido a determinada actividad económica, basado en la venta de un determinado bien a –X– persona. Sin embargo, en la práctica no existe tal discriminación.

Jurídicamente existen formas en las que podría manifestarse la disyunción de un impuesto particular al consumo. Una es a través de la elección de la cobertura del impuesto. Dichos impuestos, aunque gravan el consumo definido en forma amplia, comúnmente prevén exenciones o tipos reducidos para determinadas personas. Por ejemplo: ciertos bienes pueden estar no afectos y otros gravados a tipo cero o con tipos reducidos. También puede haber preferencias aplicables a ciertos compradores para el consumo, tales como las instituciones gubernamentales u organismos internacionales bajo premisa de reciprocidad en similares circunstancias imponibles para estas últimas.

1) Formas de imposición



Existe la imposición específica y *ad valorem*, en el presente apartado de análisis impuestos al consumo. Los impuestos con tipo específico, recaen sobre expendio de mercancías cuya base de medición reside en unidades de medida, tales como peso o volumen asignados a los productos. Además, tienen la particularidad que estos productos no se adquieren en el contexto de bienes básicos o imprescindibles para las personas.

El impuesto al consumo sobre la imposición *ad valorem*, es un impuesto fluctuante dado que la relación cuantitativa depende de las modificaciones del precio. El cual contrario a la base imponible de los impuestos específicos que se calcula sobre unidades de medida determinadas. En las imposiciones *ad valorem*, el hecho imponible lo constituye el precio sugerido de los productos relacionadas con las unidades vendidas, fijándose un porcentaje determinado.

Entre los impuestos particulares al consumo se encuentran los siguientes:

- ✓ Ley del 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 envasadas, Decreto 09-2002;
- ✓ Ley del impuesto específico a la distribución de cemento, Decreto 79-2000;
- ✓ Ley de impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustible derivados

del petróleo, Decreto 38-92;

✓ Ley de tabaco y sus productos, Decreto 61-77;

✓ Ley del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destinadas a cervezas y otras bebidas fermentadas, Decreto 21-04;



Dichas leyes equiparan la base imponible como ya se explicó, sobre la determinación de la unidad de medida y/o unidad propiamente dicho, entre los cuales se encuentra: el litro para las bebidas no alcohólicas; unidades de 42.5 kilogramos para el cemento; el galón americano en el caso de los derivados del petróleo; la unidad en la venta del tabaco y sus productos, y; el precio sugerido para el cálculo del impuesto de las bebidas alcohólicas, que no es el mismo precio de venta al consumidor final.

2) Traslación de los impuestos al consumo

El problema de la traslación de los impuestos particulares sobre consumos ha constituido el banco de prueba de los distintos factores que juegan en favor o en contra de ese fenómeno y gobiernan su dirección. Tradicionalmente, se lo ha encarado con la metodología microeconómica y como una modificación de los equilibrios particulares. En otras palabras, y a título de ejemplo, se ha enfocado el problema de la traslación del impuesto al consumo de los derivados del petróleo como una modificación del equilibrio de la importación de combustibles y de los factores que favorecen u obstaculizan la formación de los precios en el mercado de dichos productos, como consecuencia de la introducción de un impuesto sobre el consumo de galones de combustible, según las



categorías impositivas (en el caso que el impuesto sea específico) o en el caso del expendio de bebidas alcohólicas (en el caso del impuesto *ad valorem*), cuya base imponible lo constituye el precio sugerido de venta al público.

Sin embargo, partiendo del principio que los impuestos al consumo son impuestos indirectos, dicha particularidad incide en la traslación del impuesto hacia el consumidor, mediante la incorporación del gravamen al costo de los productos, situación que se presume, porque el consumidor final se encuentra en condiciones económicas para sufragar cargas tributarias exigidas para el erario público.

Cada ley específica, identifica al contribuyente titular de la obligación de pagar el impuesto. En todos los casos es el expendedor, productor o importador. La consunción de la Ley se limita al momento de la producción del gravamen y así mismo la obligación de pagar al causar el mismo. Pero en ningún sentido se pronuncia que éste no podrá ser trasladado al consumidor final, lo que nos deja como suposición que el impuesto pagado sea trasladado al precio de los productos a la venta final para su consumo teóricamente.

d) Impuesto por la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos (Impuestos al patrimonio vehicular): Esta clase de imposición nace por el hecho o circunstancia de circular vehículos de cualquier clase o categoría en el territorio donde la soberanía del Estado de Guatemala hace hincapié, según el Decreto 70-94, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. La ocurrencia prescinde de



todo aspecto relativo al contribuyente. Otro aspecto importante resaltar, el establecimiento de la base imponible, el cual es fijada por el Organismo Ejecutivo exclusivamente, para el caso de los vehículos terrestres de serie particular; para el resto de vehículos terrestres, marítimos y aéreos la imposición es fijada a través de la imposición específica, asignándole un valor determinado en quetzales por el derecho de circular en un año calendario, independientemente si el propietario del vehículo circula o no dicho bien.

1) Formas de imposición

Siendo éste un impuesto a la propiedad de vehículo, el uso que le de el propietario al mismo, es independiente de la forma como la Ley afecta según el hecho imponible, porque sencillamente dicha afectación en la alícuota dependerá de dos situaciones: para el caso de la imposición ad valorem para los vehículos con placas de serie particular, y; específicos para el resto de vehículos de distintas clases.

2) La capacidad tributaria

El impuesto particular por el uso de vehículos, es un gravamen que parcializa la evaluación objetiva de capacidad contributiva del contribuyente. Dicha aseveración se externa por designación de la base imponible para el caso de los bienes – suntuarios– refiriéndonos a los vehículos de serie particular. Dicha base imponible es reglada por la entidad gubernamental, a través del Ministerio de Finanzas Públicas, quien asigna el



valor de los bienes de propiedad, atendiendo a criterios de antigüedad de los vehiculares por consideraciones de desgaste físico que los bienes sufren por el simple uso.

El Legislador no consideró, aspectos relevantes como la depreciación del vehículo aplicado a una tasa imponible fija año con año; sino optó por las tasas decrecientes calculado sobre la base imponible fijada por el Ministerio de Finanzas Públicas, basadas en investigaciones técnicas de estudio en precios de mercado. El establecimiento de la base imponible por parte de la entidad gubernamental, evidencia una clara contravención a la normativa constitucional del Art. 239, que textualmente se lee: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: ... d) La base imponible y el tipo impositivo; ... Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo...”, esta apreciación corresponde al aspecto técnico en la creación de la norma impositiva.

Por aparte, la consideración por la cual el Parlamentario, dispuso el tratamiento desigual a los vehículos de tipo particular, fue por la mayor afluencia de uso de las carreteras de dichos automotores en el territorio nacional, por lo tanto mayor desgaste sufren las calzadas. Pero también el tratamiento disímil de esta imposición es porque,



dichos vehículos son considerados como bienes suntuarios, por tanto deben ser infligidos mayormente.

En cuanto a la designación de la base imponible por el Organismo Ejecutivo, quien justifica el valor de los vehículos con valores de mercado, es arbitraria por dos razones: la primera, porque los valores de mercado son apreciaciones fundadas por cotizaciones de rendimiento que pudiese generar la venta efectiva en tiempo determinado, suponiendo condiciones e información perfecta en el mercado, y; la segunda que se desprende de la anterior, es la sugestividad de los parlamentarios al considerar que los propietarios están interesados en vender sus vehículos.

Se considera que para determinar el impuesto de circulación para los vehículos con placas de serie particular, debiese de tomarse el valor neto (valor sin I.V.A.) de compra para no incurrir en doble tributación si fuesen importados o nuevos, por un lado. El otro aspecto que se debe considerar para el cálculo del impuesto, es que la base imponible sea el valor original del vehículo inscrito en el Registro Fiscal de Vehículos, lo que aseguraría la aplicación del principio de igualdad y generalidad, y no en una forma arbitraria como en la actualidad es impuesta.

El resto de vehículos terrestres como: vehículos de alquiler, comerciales, transporte comercial de personas en áreas urbanas y extraurbanas, de carga, semirremolque y remolques, agrícolas, industriales de construcción y motocicletas; el impuesto es calculado en base al tipo impositivo específico o sea, por unidad con una imposición fija



sin considerar el desgaste que sufra el vehículo a través de los años de uso y el desgaste que éstos ocasionen a las carreteras.

Se deja de lado la atención sobre la renta que pudiesen producir estos últimos bienes. No es relevante para el legislador, la objetividad de discernir en la producción de ganancias por el uso de esta clase de vehículos, que a manera de premisa se diría, exceptuando las motocicletas: esta gama de automotores en un año corriente son generadoras de ingresos atendiendo a la actividad económica sobre las cuales los propietarios les den uso y por tanto la circulación, con lo cual en la misma medida debiesen ser valorados para la obligación del impuesto de circulación, lo que generaría cambios estructurales, fundamentalmente factores como: la depreciación que sufra el vehículo año con año, y; una imposición *ad valorem* graduada por el tipo de vehículo y los años de uso o decrecientes porcentajes sobre el valor de los vehículos.

e) Impuesto sobre productos financieros: El presente impuesto esta regulado en el Decreto 26-95, Ley del Impuesto sobre Productos Financieros. Este tributo constituye un gravamen *ad valorem*, cuya tasa fija es del 10% aplicada directamente sobre el interés generado en el momento que se paguen o acrediten intereses de cualquier naturaleza mensualmente, pudiendo ser: cuentas de ahorro, cuentas corrientes, depósitos a plazo, cuentas de crédito, préstamos, planes de jubilación, planes de pensiones, Etc., y el diferencial entre el precio de compra y el valor a que se redimen los títulos-valores.

1) Operaciones de crédito de carácter civil y mercantil



El impuesto sobre productos financieros constituye un gravamen de carácter definitivo producido en operaciones de crédito, el cual genera una rentabilidad (interés) para el acreedor y le es restituido el capital original posteriormente. En otras palabras, es el producto del negocio jurídico celebrado entre el acreedor y deudor del dinero contratado, el cual es redituable a favor del acreedor una ganancia resultado de los intereses pactados entre ambos entes, y sobre quien recaiga provecho financiero es el que sufre la carga del impuesto.

2) Operaciones provenientes de transacciones de títulos-valores

La norma incluye dentro de la producción de un rendimiento financiero, el rescate o recuperación de títulos-valores públicos o privados, que se acrediten a favor de cualquier persona domiciliada en Guatemala y cuya utilidad en la transacción de éste tipo de negocio jurídico, se obtenga de la diferencia entre el valor de compra y el valor escrito en dichos títulos, el cual constituye el hecho imponible por el cual se computa el impuesto sobre productos financieros.

2) Operaciones de rendimientos financieros (intereses)

La ley generaliza al referirse sobre el origen de los intereses ganados. Es por ello que la naturaleza en la obtención de esta clase de ganancias tiene su origen en negocios

jurídicos diversos ya sea civil o mercantil.



Los intereses provenientes por el pago de rendimientos financiero hecho instituciones bancarias están afectos al pago de impuesto. En estos casos el impuesto es pagado por las entidades que pagan intereses a través de la figura de retención del impuesto. Se hace referencia a las erogaciones hechas por las instituciones bancarias o financieras del país por pago de intereses pactados a los cuenta-habientes, a quienes les es retenido el impuesto sobre productos financiero, por el devengo de los intereses a favor estos últimos.

f) Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolo: El análisis de éste tributo conlleva un estudio previo del ¿por qué? nace esta imposición tributaria en la actividad financiera del Estado. En ése sentido, el doctor De Juano, magistralmente nos introduce al tema, quien indica: "Cuando se efectúa el estudio sobre esta categoría de tributos, la noción de su causa de imposición suele administrársela considerando el –valor de circulación– (capacidad contributiva dinámica); otras –el servicio y beneficio prestado– (capacidad contributiva estática) y en otras el valor circulatorio se presenta en estado potencial con el objetivo de la satisfacción de necesidades del Estado, cuyo fin atañe a la política financiera y no a la causa del impuesto".⁶⁹

Siempre existirá el cimiento de la generalidad de normas impositivas (beneficios de orden general o causa mediata) que recibe el habitante por pertenecer al grupo social

⁶⁹ De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo II. Pág. 318.



determinado, lo cual servirá para explicar la justicia de este tributo, según sean especiales particulares que presente.

De Juano continua manifestando y cita reseña expresada por Vico: “Que el sellado en los documentos es una formalidad de orden fiscal que se ejerce al margen del acto jurídico, cuyo incumplimiento se castiga con sanciones diversas.”⁷⁰, el requisito del timbre no es una forma de solemnidad de los actos, cosa que pertenece al derecho privado, sino un aspecto accesorio de los actos o contratos jurídicos, y en materia del derecho público, los funcionarios o agentes pueden desempeñarse como entes fiscalizadores para el cobro del impuesto, multas o penas que imponga la ley específica.

1) Timbres fiscales

El timbre se presenta como un derecho esencialmente fiscal. Atendiendo el régimen tributario en particular, el timbre es variable y proporcional. Variable por la imposición específica al aplicar las tarifas a la base establecida en cada caso y proporcional al aplicar la tasa del 3% sobre el valor de los actos o contratos afectos.

2) Alternatividad al gravamen del impuesto al valor agregado

El legislador en la búsqueda de la mayor obtención de recursos, encuentra en esta

⁷⁰ Ibid, Pág. 319.



clase de impuesto un equilibrio fiscal. Ya que evoca una suplantación del impuesto al valor agregado; lo dispone el Art. 9 de la Ley del Impuesto del Timbre Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos. Se menciona que todos los contribuyentes y con inclusión, los que estén o no inscritos en cualquier régimen del impuesto al valor agregado y cuyos actos o contratos no estén afectos al pago del I.V.A., por defecto deberán enterar el 3% de impuesto al timbre, sin posibilidad de compensación, siempre y cuando se tenga la consideración de las exenciones respectivas establecidas en la Ley.

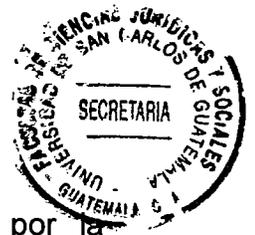
3) Papel sellado especial para protocolo

El impuesto de papel sellado afecta todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio y que los mismo surtan efecto en Guatemala.

El impuesto se satisface como consecuencia de la instrumentación del acto, contrato u operación o de su existencia material, con abstracción de la validez o eficacia jurídica y consecuente verificación de sus efectos.

4) Características del impuesto de timbres fiscales y papel especial para protocolo

- ✓ Autonomía: el impuesto a los actos y contratos son independientes entre sí, y deben ser satisfechos aún cuando existieran varias causas de gravamen en un solo acto, salvo disposición legal en contrario, que en éste caso el



impuesto al valor agregado.

- ✓ Constituyen nuevos hechos imponibles: la obligación que nace por la celebración de contratos o actos, es independiente de los actos documentados de derechos u obligaciones de carácter privado o público que pudiesen surgir con posterioridad, por ejemplo: el negocio subyacente.
- ✓ Generalidad: están afectas las personas que formalicen actos y contratos, de forma mancomunada y solidaria, y si alguna estuviera exenta, dicha situación jurídica la libera en lo particular.
- ✓ Fiscalidad del impuesto: elemento de la administración tributaria. Cuya función verificadora se le delega a un conglomerado de personas privadas y entidades públicas. La representación fiscalizadora hace efectivo el pago del tributo, a través de la figura de retención.
- ✓ Las exenciones: típica característica del sistema tributario guatemalteco. En el presente impuesto la liberación de la obligación opera expresamente. Se excluye del pago del impuesto todos los actos gravados con el impuesto al valor agregado y con esto genera un relevo de un impuesto por otro, lo que convierte a este impuesto como alternativo y dependiente de la presencia de otro gravamen. Otro aspecto importante de mencionar es, que la preponderancia de las exenciones se da por exclusividad de actos y contratos

comerciales y civiles.



- ✓ El mínimo exento: La exención se extiende sobre actos y contratos cuantía no sea superior a Q.33.00. Dicha cifra es ínfima, la cual constituye un valor incoherente a nuestra realidad, porque en la realidad transaccional es poco probable actos u contratos con dicho valor, pero a la vez hace eficaz la maximización de actos gravados, debido a que tal circunstancia evoca la incursión de la mayoría de actos o contratos entre los particulares.

5) Regresión del impuesto

Ante la extensa lista de eximentes, la ley se convierte en regresiva, en cuanto a la recaudación del tributo. Porque delimita cada hecho imponible y posteriormente lo desarticula dejando muy poca materia imponible restringiéndose a la afectación de los contratos de naturaleza civil y mercantil, con la atención que si dichos contratos no causan en el momento de la transacción el impuesto al valor agregado habiéndolo pactado por los interesados, dichos contratos y actos están afectos al timbre. Pero en la realidad, la mayoría de contratos civiles no se retiene el timbre, por mencionar un ejemplo: los contratos de arrendamiento en donde no se factura el pago mensual y no se pacta el pago de impuesto al valor agregado no se acostumbra retener o pagar el timbre por el ingreso efectivo generado, lo que al final se convierte en una cuestión de cultura tributaria.

6) Impuesto al pago o acreditamiento de utilidades



El impuesto al timbre pagado sobre la distribución a las utilidades constituye impuesto complementario al patrimonio. La metódica justificación del impuesto, radica en que no es un impuesto adicional al ya pagado sobre las utilidades obtenidas por la sociedad lucrativa, sino más bien, es un impuesto al patrimonio del accionista.

El doctor Jarch, clasifica las formas de imposición indicando "El impuesto complementario sobre el patrimonio puede actuar bajo cualquiera de las dos formas siguientes: a) de sustitución y b) de superposición. Se dice que existe el impuesto al patrimonio bajo la forma de sustitución, cuando en vez de gravar las rentas que producen los inmuebles con el impuesto a los réditos al mismo tiempo que se afectan las demás rentas, se opta por gravar separadamente con aquél a las rentas fundadas...".⁷¹ Teoría que en Guatemala no ocurre ya que no existe la sustitución al pago del impuesto sobre la renta, indiscutiblemente es de carácter obligatorio e insustituible.

Jarach continua manifestando referente a la segunda clasificación, que es la aplicable en la ley objeto del presente análisis: "El impuesto por vía de superposición, se da cuando además de gravarse las rentas fundadas con el impuesto a los réditos se añade el gravamen complementario sobre el patrimonio, para poder establecer una diferenciación con las otras rentas, haciendo en definitiva más pesada la tributación de

⁷¹ De Juano, Manuel, Ob. Cit.; Pág.73.

las rentas fundadas.⁷²



Por aparte, es evidente que la ley busca gravar el enriquecimiento del accionista y de la sociedad de donde devino esa fuente patrimonial, es por ello que no constituye una doble tributación.

g) Impuesto único sobre inmueble: Este es un impuestos real, aplicado sobre la posesión o propiedad de la tierra y los bienes adheridos a él, tales como edificaciones, maquinaria y cultivos permanentes, el cual se grava anualmente en función del valor catastral asignado a la vivienda o inmueble.

El Catastro es el registro del padrón de las fincas urbanas y rústicas en el territorio nacional. En la actualidad el control y administración catastral lo tienen la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI.) dependencia del Ministerios de Finanzas Públicas y las municipalidades de cada municipio de la República de Guatemala, función delegada a éstas últimas por acuerdo ministerial, a través del cual la municipalidad obtienen el control de recaudación y administración del impuesto sobre inmuebles.

En 1994, surge la primera municipalidad que obtiene tal responsabilidad, se trata de la Municipalidad de Mixco del departamento de Guatemala por medio del Acuerdo 32-94. En la actualidad se les ha delegado la responsabilidad de tales atribuciones a 245

⁷² Ibid, Pág.74.

municipalidades.⁷³



El valor catastral es el costo consignado en la matrícula fiscal denominado así por la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98. Dicho valor es la cuantía sobre el cual está registrado el inmueble en el Registro Catastral y que a la vez constituye la base impositiva del impuesto en cuestión. Este registro se efectúa sobre el valor de compra y además adiciones hechas a la propiedad, atendiendo a las características legales de cada inmueble tal como la utilización que se les da a dichos inmuebles sean estos: de vivienda, industria, comercio, actividades agrícolas, Etc., circunstancias que determinarán el avalúo que se haga de las propiedades para la base imponible en un momento determinado.

1) Formas de imposición

En la actualidad las formas de imposición responden a criterios de aplicación técnica con lineamientos y variables respecto a plusvalía, valores de mercado, tipo y materiales utilizados en las edificaciones, tipo de suelo, Etc., con lo cual se definen las características propias de las áreas urbanas, rústicas o rurales, industriales, del agro, Etc., lo que permite perfilar zonas homogéneas y económicas dando como resultado estimaciones sobre fundamentos reales.

A través del Acuerdo Ministerial 21-2005 de fecha 9 de septiembre de 2005, se autoriza

⁷³ http://www.minfin.gob.gt/archivos/publicaciones/m_jusi.pdf



el Manual de Valuación Inmobiliaria, formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, el cual determina los parámetros de valuación para el justiprecio de los bienes inmuebles.

2) La base imponible del impuesto sobre inmuebles

Existen dos momentos distintos en el que se aprecia el valor de los bienes inmuebles. El primero responde al valor de compra o adquisición, el que no deberá ser inferior al valor consignado en la matrícula fiscal del bien que se traspa; el segundo, responde a la actualización fiscal, situación que modifica el valor de compra. Contrario *sensu* la Ley contempla la devaluación del inmueble en el Art. 7, en el cual se establece que en caso que un inmueble sufiere deterioro o que produzca disminución parcial de su valor por causas comprobables, éste disminuirá el valor real. Estos se hará por medio de una solicitud del propietario dirigida a la Dirección de Catastro para la disminución del valor matricular previo examen técnico.

El avalúo atiende a circunstancias de ajuste por la DICABI., cuya actualización lo realiza el propietario sujeto a control oficial, a petición del Ministerio de Finanzas Públicas a través de la dependencia respectiva o por la Dirección de Catastro de la Municipalidad de la jurisdicción donde se encuentre el bien inmueble que se valúa, siguiendo los lineamiento descritos en el Manual de Valuación Inmobiliaria.

El Manual de Valuación Inmobiliaria refiere en el penúltimo párrafo de su presentación:



“...Con los nuevos criterios aplicados para la elaboración del presente Manual de Valuación, la DICABI está contribuyendo a modernizar el sistema evaluatorio para fines impositivos, basado en estudios de situaciones reales que se realizarán en cada municipio, promoviendo con ello equidad y justicia en la aplicación de valores, y facilitando la actualización de estos en los términos que indiquen las leyes tributarias respectivas”.

3) Capacidad tributaria y la progresividad

Este impuesto no tiene en cuenta la aptitud económica del contribuyente como lo hace el impuesto sobre la renta por mencionar, en virtud de ser una imposición real.

Se diría que únicamente considera la capacidad tributaria en cuanto a las cualidades de tierra sea ésta urbana o rural. Denominada ésta última, como prediales rurales, en las cuales también se atiende a clasificación de tierras según el Manual de Valuación Inmobiliaria, siendo estos: feudos que pueden ser utilizados para la actividad agrícola, pecuaria, avícola, etc., en la cual sobresale la obtención o producción de rentas, situación determinante para la imposición del impuesto sobre inmuebles.

En el caso de la comprobación de la aptitud económica de los propietarios de bienes urbanos, la característica es que no son grandes extensiones de tierra, por el mismo propósito que se les da a los inmuebles que regularmente es para vivienda u oficinas comerciales. Pero también existen bienes urbanos para el desarrollo de actividades



comerciales indistintamente el fin que se les de. Éstas atienden a criterios de tipos edificación (alta, media, baja y precaria), materiales que las componen, categorizando áreas o zonas de mayor afluencia económica, etcétera, juicios que establecen los parámetros evaluativos de los inmuebles fijados previamente por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.

La progresividad es manifiesta según el Art. 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en la que es considerada como medición de la capacidad contributiva de los contribuyentes. La imposición es anual, en la que se fijan escalas de valor, que va de inmuebles exentos cuyo costo no sea superior a Q.2,000.00; e inmuebles gravados con tasa impositiva *ad valorem* que van desde del 2 por millar con inmuebles de Q2,000.01 hasta superiores a Q.70,000.01 cuyo gravamen esta fijada en 9 por millar.

El escalafón tiene dos intermedios para los cuales todos los inmuebles con valor de Q.2,000.01 a Q.20,000.00 es gravado con tasa de 2 por millar; e inmuebles superiores a Q.20,000.01 hasta Q.70,000.00 cargado con tasa del 6 por millar. Lo que muestra certidumbre en la carga que soportan los contribuyentes, atendiendo al que más tiene más paga.

Existen beneficios fiscales en ésta clase de impuesto en el sistema tributario guatemalteco. Uno de ellos es, la deducibilidad como gasto necesario para producir y conservar la fuente de las rentas gravadas, según reza el inciso II) del Art. 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; de igual forma la Ley del Impuesto de Solidaridad,



Decreto 73-2008 en el Art. 9, se establece que si la base imponible del impuesto fuera la cuarta parte del activo neto, al impuesto determinado en cada trimestre se le restará el impuesto único sobre inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre.

h) Impuestos a la importación y exportación (derechos arancelarios): Los aranceles constituyen instrumentos de política económica. Como sabemos la política económica es reglada por el Estado, en su actividad intervencionista. La cual a través de elementos jurídicos dan –pericia– a la actividad económica con el fin de desarrollarla nacional e internacionalmente.

Cada una de estas políticas ha tenido sus propios méritos y no corresponde interferir con su funcionamiento para satisfacer urgencias presupuestarias. Los aranceles no han sido concebidos, y no deben considerarse, como instrumentos fiscales eficaces, ya que perjudican, en general, significativamente la eficiencia del funcionamiento de la economía.

Según la Propuesta Fiscal para una Guatemala Próspera del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales, en abril del 2004 se indica respecto a la influencia de los aranceles en la economía: "...La distorsión económica que generan los aranceles puede venir por distintas vías. La más obvia, es el nivel de los mismos. Como cualquier otro impuesto, mientras más alto, mayor es el desincentivo hacia esa actividad. Sin embargo, aquí no acaba su efecto. La principal característica de los aranceles es que crean diferencias entre los precios a los que los bienes son



intercambiados en el mercado mundial y sus precios dentro del país. Esto cambia la oferta y demanda relativas, cambiando la relación de intercambio con el resto del mundo y reasignando, muchas veces de manera perversa, la asignación de recursos en los mercados locales. Este segundo problema surge principalmente por la dispersión entre los aranceles a insumos y a bienes terminados”.

1) Impuestos a la importación

En la actualidad las importaciones se rigen por el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC). En dicho instrumento impositivo se encuentran en armonía los criterios de aplicación de gravámenes a la importación en el bloque centroamericano, conforme a los requerimientos de la región y de los instrumentos regionales de integración económica.

Quiere decir, que la internación de un determinado producto en cualquier país que conforma la región centroamericana deberá aplicar el SAC, a dicha mercancía, la cual se vería gravada en la misma proporción en cada país integrante si lo introdujeran por Costa Rica, Nicaragua o Guatemala, siendo cada uno de estos países el destino final. Esta se funda cuando los productos son de origen distinto, a, aquellos países con los que se tienen relaciones bilaterales en materia comercial.

El código numérico del SAC, o partida arancelaria, esta representado por ocho dígitos que identifican: los dos primeros, al capítulo; los dos siguientes, a la partida; el tercer



par, a la sub-partida; y los dos últimos a los incisos y enseguida en algunos casos nota complementaria identificada en cada partida arancelaria. Por aparte los derechos arancelarios a la importación que se abrevia D.A.I., enmarca el gravamen o tipo impositivo que se aplica por cada producto descrito. Dicho gravamen que se aplica a la importación de producto es *ad valorem*, el cual se determina multiplicando el precio consignado en la declaración única aduanera por el porcentaje prescrito.

Dentro del mismo Sistema Arancelario Centroamericano están regulados los aranceles que se aplican a las importaciones que se hagan bajo el régimen de Tratado de Libre Comercio. Los Tratados como ya apuntamos anteriormente son: acuerdos entre dos o más países, cuyo objetivo principal es establecer reglas comunes para normar las relaciones comerciales entre los países que lo celebran. En tal sentido Guatemala actualmente tiene relaciones comerciales tanto como región centroamericana como en lo individual con República Dominicana, Estado Unidos, el Salvador, Honduras, México, y Cuba. En cada acuerdo se aplican distintos gravámenes dependiendo el tipo de producto, éste puede ser con valor o sin valor. Estos porcentajes varían de acuerdo al tipo de mercancía importada y país con el que se tenga tratado económico; es importante destacar que en éste tipo de subvenciones comerciales prevalece la reciprocidad.

2) Afectación impositiva a la importación de productos

La base imponible sobre la cual se calcula el arancel de importación, lo constituye el



valor de la mercaderías en aduana por disposición del Art. 44 del Código Aduanero Centroamericano, desarrollado por el Reglamento del mismo instrumento en el Art. 188, en el cual se indica que el valor de las mercaderías está compuesto por: "...a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; b) Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y c) El costo del seguro". A los efectos de los literales a) y b) del presente artículo, se entiende por –puerto o lugar de importación–, el primer puerto o lugar de arribo de las mercancías al territorio aduanero

En resumen la determinación de la base imponible lo constituye el valor de las mercancías CIF (costo, seguro y flete), y en relación a tipo impositivo éste puede variar según el tipo de producto y la procedencia sea este auspiciado por un tratado de libre comercio o no, situación ya determinada en el Sistema Arancelario Centroamericano.

En relación al impuesto al valor agregado, toda mercadería internada en el país ésta afecta a éste impuesto en particular. Según se establece en los Arts. 13 y 16 de la Ley. Mencionada impuesto se calcula por valor resultante entre el valor de la mercadería CIF mas los derechos arancelarios afectos y demás recargos que se cobre con motivo de la importación.

De lo anterior se analiza la existencia de la –doble Tributación– al respecto de la importación de mercaderías. Según el Art. 243 de la Constitución Política de la



República, segundo párrafo se establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios, doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”, a lo cual referimos que no existe doble imposición por dos razones la primera: según la naturaleza de los impuestos a la importación, este se crea con el fin de equilibrar la producción interna frente a productos extranjeros que pudiesen aventajar al producto nacional, fundamentalmente en precio y calidad, creando con ello efectos económicos negativos como disminución en el producto interno bruto, cuyas consecuencias negativas son el desempleo, inflación, Etc., y la segunda: el impuesto al valor agregado pagado constituye un crédito fiscal, el cual puede ser compensado con el I.V.A. generado por las ventas facturas ya sea éstas a personas, siempre y cuando ambas imposiciones (crédito y débito), estén vinculadas directamente con la actividad económica directa del contribuyente.

3) Impuestos a la exportación

En Guatemala en términos generales las exportaciones se encuentran libres de todo arancel. Indudablemente nos lleva a la pregunta ¿por qué? a lo cual, se infiere a dos situaciones, la primera: si los aranceles son un medio de protección económica interna, es lógico pensar que la inexistencia de impuestos a la exportación de productos nacionales se debe precisamente al estímulo económico que otorga el Estado a toda persona individual o jurídica interesada en vender sus productos o servicios en países



extranjeros impulsando con ello el acrecentamiento de la empresa nacional abriendo mercados, sin que ello implique un detrimento tributario, fundamentándonos en el Art. 7 numeral 2, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el que establece "...De las exenciones generales. Están exentos del impuesto establecido en esta ley:...Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Art. 2, numeral 4 de esta ley".

En segundo lugar, los servicios y productos que se exportan sin la subvención de Tratados de Libre Comercio están implícitamente afectos a los impuestos de los países extranjeros, porque ellos igualmente protegen su producción nacional, siendo ésta la otra cognición del ¿por qué? No están gravadas las exportaciones.

i) Impuesto a las herencias, legados y donaciones: La derivación de los hechos y actos jurídicos de personas individuales de la Ley del presente análisis refiriéndonos a la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto 431; es un tanto inasequible, dado a que la normativa es desordenada en su estructura en la identidad de cada institución.

En ese sentido, debemos separar las figuras o materias afectas al presente impuesto, y así lograr un análisis sustancial. Partiremos infiriendo que la herencia yacente, llega a su conclusión con la efectiva adjudicación de bienes o mejor dicho la transmisión del patrimonio a los herederos. Teniendo presente que dentro del patrimonio pueden pesar obligaciones sobre las heredades, y sólo realizando la liquidación, obtendremos la base



imponible y con ello estimar el impuesto afecto según la persona que herede sea este pariente o no del causante.

Los legados son los bienes o derechos concretos. Dichos bienes son parte de la herencia conferida al legatario, quien recibe bienes específicos según acto de última voluntad del testador, quien indicando en forma expresa y con plena identificación de los bienes muebles, inmuebles, créditos y toda clase de activo; constituyendo estos la base imponible respectiva. Se agrega también, que el testador puede disponer la adquisición de un legado para el legatario, que se adquirirá con los bienes de la herencia misma, situación que debe ser prevista al momento de realizar la determinación del impuesto.

En tanto la donación de bienes, son dádivas que una persona entrega a otra sea este pariente o no, cuya disposición hecha por el donante, es el objeto de la imposición del impuesto en cuestión. En éste apartado la gratuidad es el elemento que determina la procedencia del impuesto.

1) Progresividad del impuesto

La discriminación al respecto opera adyacentemente. Sistema único que categoriza en primer lugar, la progresividad por intervalos, tasando los montos con porcentajes crecientes en la medida que los valores de las porciones de la herencia aumenta, luego incrementan también las tasas en la medida que los grados y líneas según el



parentesco se aleja en relación al causante, herederos de este último. Además de un impuesto real, tiene en cuenta la persona para la medición del impuesto, esta es otra particularidad del presente impuesto.

El reproche a éste tipo de progresividad es que si consideramos que la bienes son apreciados monetariamente tendrán el mismo valor si los hereda cualquier persona indistintamente sea o no pariente del causante. En tal sentido, debiese de regular homogéneamente los porcentajes creciente en la misma proporción que los montos imponibles y con ello lograr un máximo beneficio en la obtención del impuesto. También otra crítica constructiva que se hace al respecto con el fin de aumentar la recaudación del impuesto es valuar la imposición con una tasa única, con lo cual no discriminaría ni el valor del patrimonio legado o donación y tampoco a la persona, constituyendo una imposición proporcional.

2) Fiscalización

La fiscalización del pago del tributo a los referidos conceptos de legados o herencias, es de fácil percepción, debido a que existe un funcionario público que procura el trámite, nos referimos al Notario. Dada su función es el profesional quien vela por el efectivo pago de impuesto.

En el caso de las donaciones entre vivos, la comprobación del pago de tributo se da también a través del Notario autorizante de la escritura de donación de bienes



inmuebles por la característica registrable. Mientras la fiscalización del pago de impuesto para la donación de bienes muebles, también el notario es el primer interviniente en la fiscalización al autorizar el instrumento, y como en segunda instancia para la verificación de pago del tributo, las instituciones públicas en las que deban registrarse la transmisión de la propiedad de los bienes muebles identificables son los llamados a corroborar el pago del impuesto, por mencionar entre ellos, la inscripción vehículos marítimos y aéreos, le corresponde al Registro General de la Propiedad, mientras que para los vehículos terrestres le corresponde al Registro Fiscal de Vehículos de la Administración Tributaria.

j) Impuesto al turismo: Técnicamente el hecho imponible de este impuesto lo constituye el gravamen del ejercicio del derecho de locomoción fuera del territorio nacional.

La regulación de ésta imposición se encuentra en el Decreto No. 1701, Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT). Esta Ley surge con el objeto de promocionar, desarrollar e incrementar el turismo en Guatemala. Para ello se crea el Instituto Guatemalteco de Turismo de Guatemala, entidad descentralizada, cuyo fin principal es promover el territorio nacional, como un ventajoso destino turístico.

Para el ejercicio de sus funciones el INGUAT requiere contar con recursos y para ello una de las principales fuentes de financiamiento de la institución, quien a través del régimen financiero, establece la imposición del tributo a toda persona que salga del país. La alícuota es fija, la que puede variar según el medio de transporte a usar para salir del



país, sea éste, a través de transporte aéreo con una imposición específica por persona de \$.30.00 ó marítima con un pago de \$.10.00.

Conexamente bajo la figura de impuesto a la salida del territorio nacional por medio de aeronaves. Se establece otro impuesto regulado en el Acuerdo Gubernativo 939-2002 descrito como Reglamento Tarifario de los Servicios Aeroportuarios y de Arrendamiento en los Aeródromos el Estado. En este cuerpo legal se encuentra estipulado un impuesto fijo, con valor específico de Q.20.00 a cada persona que aborda una aerolínea, bajo el concepto "Cargo por seguridad del aeródromo, vuelos Internacionales y domésticos por pasajero", indicado en el Art. 6 de la Ley.

La figura impositiva no es una tasa, aún así reúna cierta característica retributiva, por la utilización de servicios públicos dentro del aeródromo, relacionada con la zona de pasajeros como servicio sanitario, energía eléctrica, internet entre otros probables servicios. También se debe mencionar que los servicios aeroportuarios, los presta la Dirección General de Aeronáutica Civil que es una dependencia del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, siendo estas locaciones edificios públicos, los mismos deben ser gratuitos para los pasajeros, por dos razones: el aeropuerto es público y solo compete al Estado el mantenimiento del mismo, aún así cuenten con ciertos servicios prestados directamente o concesionados, y la segunda: el pasajero se encuentra en tránsito dentro de las instalaciones del aeródromo y es el único autorizado para vuelos comerciales. Por otra parte, el pasajero no ejerce una actividad de comercio que por ésta razón si valdría algún cobro por mantenimiento, pero el caso

analizado no corresponde a tal razonamiento.

1) Generalidad y uniformidad del impuesto

La imposición de éste tributo está dirigida a una pluralidad de sujeto. Toda vez que realicen el supuesto normativo de salir del país. Técnicamente es salir por las fronteras establecidas para ello, atendiendo únicamente al medio de transporte aéreo y marítimo, del cual están excluidas las personas que utilicen medios de transporte terrestre.

2) El ejercicio de la libertad de locomoción

La Constitución Política estipula en el Art. 26: "Libertad de Locomoción. Toda persona tiene libertad de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio nacional y cambiar de domicilio o residencia, sin más limitaciones que las establecidas por la ley...", en esta disposición por el hecho de imponer un impuesto no viola el de derecho de locomoción, sino restringe el ejercicio del derecho en una limitación de carácter económico, siendo esta restricción de orden público, por la obligación que tienen las personas a pagar el impuesto.

La restricción al ejercicio del derecho de locomoción se limita a una afectación económica de carácter real, según las dos leyes que se analizan. El gravamen se extiende a toda persona nacional o extranjera, debido a que el detrimento que soporta, es apreciado subjetivamente, porque presume que si una persona tiene las





posibilidades económicas para viajar por un medio de transporte fastuoso correlación tiene la posibilidad económica de pagar el impuesto.

Surge ahora una nueva situación quien en realidad ejecuta el cobro y fiscalización del pago de impuestos. La aplicación de la normativa tributaria por imperativo, no existe la posible negativa a pagar dicho impuesto, porque la aerolínea o medio marítimo se encarga de cobrarle el impuesto al viajero en la misma adquisición del boleto, regulado en la Ley del INGUAT; mientras que para el pago del “Cargo por seguridad del aeródromo, vuelos Internacionales y domésticos por pasajero”, la comprobación de pago del impuesto es realizado por autoridades del aeródromo.

k) Impuestos temporales: Guatemala tiene la característica que desde la creación del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal conocido como ISET, decretado durante el gobierno de Álvaro Arzú en 1996, le han seguido tres reediciones hasta la actualidad en el 2008, con la vigencia del Impuesto de Solidaridad, pasando por el IEMA y IETAAP todos bajo el mismo esquema, se han convertido en la excusa que a través de ésta clase de impuesto se logra la estabilización de los recursos públicos.

Inicialmente la caracterización fundamental de esta normativa impositiva temporal nace en escenarios a luz pública del debacle financiero del Estado. Refiriéndonos a que el Estado se queda sin medios financieros para alcanzar sus objetivos. Pero en realidad emerge de subterfugios de la firma de la paz, como medio por el cual se lograría alcanzar los fines propuestos para una efectiva paz social.



Dejando a lado las prebendas, lo trascendental de ésta clase de impuesto es que el significado año con año más de Q.2,0 millones de quetzales en ingresos tributarios de los años 2006, 2007 y 2008 (Véase anexo 2, Pág. 178. Recaudación tributaria anual, períodos 1995-2008. Impuestos Directos –IETAPP–), situación por demás plausible. Sin embargo éste tributo tiene la particularidad de no ser un impuesto definitivo. El impuesto definitivo es aquel, que una vez causado y pagado no hay posibilidad de ser acreditado al pago de otro impuesto de igual o distinta naturaleza. La caracterización de éste tributo, es que el mismo es aprovechado a acreditado al pago del impuesto sobre la renta como impuesto neto.

Al analizar el actual Impuesto de Solidaridad (ISO), la afectación del impuesto está compuesta por la realización de una premisa. Ésta se refiere a la generación del hecho imponible, la cual indica que estará afecto al pago del impuesto de solidaridad, cuando los ingresos brutos de entes lucrativos, supere el 4% del margen bruto, según liquidación anual del impuesto sobre la renta del período inmediato anterior.

Es un impuesto indirecto por la implicación que tienen sobre el sujeto pasivo que atiende a la renta o al activo neto de las personas individuales o jurídicas dedicadas ha actividades lucrativas, sean mercantiles o no mercantiles, las cuales son gravadas con el 1%.

1) Constituye un impuesto a la protección patrimonial



La imposición puede ser sobre activos netos o ingresos brutos el que sea mayor aplicando ecuaciones para determinar los extremos, según reza el Art. 7: "Base imponible. La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre: a) La cuarta parte del monto del activo neto; o, b) La cuarta parte de los ingresos brutos. En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.", ejemplificamos este apartado:

La representación gráfica de la Ley, para confirmar la aseveración es: (CASO A)

- Total Activos Netos Q.10,000 /4 = Q.2,500
- Total Ingresos Brutos Q.5,000 /4 = Q.1,250

Análisis del Art. 7, hasta el inciso b), nuestra base imponible vendría siendo la 4ta. Parte de los Activos Netos por ser mayor a los Ingresos Brutos... Sin embargo, al tenor del complemento de la norma la cual nos indica:

- Ingresos Brutos X 4 = Q.20,000.00

... entonces como los ingresos brutos superan cuatro veces a los activos netos la base imponible sería la 4ta. Parte del Activo Neto.

Contrario *sensu* suponiendo: (CASO B)

- Total de Activos Netos Q.25,000 /4 = Q.6,250
- Total Ingresos Brutos Q.5,000 /4 = Q.1,250

Interpretación del artículo 7º. Hasta el inciso b), nuestra base imponible vendría siendo la 4ta. Parte de los Activos Netos por ser mayor a los Ingresos Brutos... Sin embargo, al

tenor del complemento de la norma la cual nos indica:

$$\text{- Ingresos Brutos} \times 4 = \text{Q.20,000.00}$$

... entonces como los ingresos brutos NO superan cuatro veces a los activos netos, la base imponible sería la 4ta. Parte de los Ingresos Brutos.



La anterior representación fue un medio para comprender porque éste impuesto protege el patrimonio. En el –CASO A– denota una entidad que no maneja cuenta patrimonial, porque probablemente sean empresas que prestan servicios, debido a que no tienen costos significativos, como las empresas manufactureras; en el –CASO B–, la entidad representativamente posee una cuenta de activo considerable que seguramente se dedique a operación de medios de producción. Se hace la que anterior muestra es un escenario ideal con el fin de lograr la interpretación de la norma sustantiva en base a la imposición y su implicación a la protección patrimonial.

4.2. Equidad en la estructura tributaria

Desde el punto de vista de equidad horizontal, el impuesto sobre la renta en el caso de las empresas o personas individuales se aplica en general, sobre una base uniforme para todos los contribuyentes, atendiendo al régimen general u optativo, tal como se señaló en la sección del análisis de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, el impuesto sobre la renta impuesta a las personas en relación de dependencia, considera como base imponible los ingresos obtenidos exclusivamente de



un devengo salarial. Cabe señalar que si bien al interior de ambos estratos contribuyentes, empresas y personas dependientes, el sistema opera uniformemente, la situación comparada del empresario versus el trabajador dependiente produce algún grado de inequidad horizontal, ya que el primero tiene una situación tributaria más flexible al tributar sólo por la renta retirada y constituir crédito el impuesto de su empresa; mientras que la persona dependiente la afectación recae sobre el efectivo trabajo y no sobre el capital.

En el caso del impuesto al valor agregado por ser éste un gravamen bastante parejo con pocas y limitadas excepciones también contribuye a la equidad horizontal de l sistema tributario.

Desde el punto de vista de equidad vertical, el sistema tributario guatemalteco presenta algunas características orientadas, a que los agentes de menor capacidad contributiva paguen menos impuestos. En efecto, la estructura progresiva de los impuestos a la renta de las personas en relación de dependencia contempla un primer tramo exento de pago y un tramo superior con una tasa marginal relativamente elevada. En las secciones antecedentes hemos realizado el análisis de la progresividad en los gravámenes al ingreso, a través de un ejercicio de comparación de tasas medias del impuesto a la renta para distintos ingresos cuantitativos con diferentes escenarios de ingresos según las tasas progresivas. Sin embargo, las personas no sólo pagan impuestos por sus ingresos, sino también por la adquisición de bienes y servicios, cuyas transacciones se ven grabadas por el impuesto al valor agregado, sino también



por impuestos específicos como a las bebidas, el consumo de combustible, entre

Entre los impuestos equitativos se cuentan: el impuesto al valor agregado, los impuestos específicos con tasas *ad valorem*, impuestos a la circulación de vehículos particulares, impuesto sobre la propiedad de inmuebles, los derechos arancelarios.

Una de las características del Sistema Tributario guatemalteco es la equidad de las sustantivas, la se encuentra comprometida al momento de evaluar la generalidad de la imposición. Nos basamos en la aseveración por la existencia de exenciones atendiendo a los sujetos pasivos y a la actividad económica a la que se dedican, en éste último caso las empresas que se desarrollan bajo la protección de paraísos fiscales, tales como maquilas, centro de educación privada, zonas francas, entre otras; otros entes como la asociaciones civiles, que en la mayoría de las casos obtienen ganancias, aún así este no sea su objeto, de igual manera se encuentran exentos, convirtiéndose al final en un sistema tributario regresivo.

4.3. El sistema tributario sustantivo guatemalteco

Al evaluar todo el sistema tributario guatemalteco determinamos que el mismo es simple. Si bien esta característica es difícil de definir en términos comparativos, se presume que los sistemas tributarios con mayor número de gravámenes, tasas diferentes, exenciones, y regímenes especiales tienden a ser más complejos, tanto para los contribuyentes como para las autoridades administrativas.



Debemos referir que aún siendo complejo el sistema tributario en su conjunto, la simplicidad se manifiesta en la mayoría de las normas impositivas individualmente. Las cuales instituyen prescripciones que influyen de manera directa sobre el actuar del destinatario obligado a cumplir la norma tributaria en primer orden. En el que la voluntad del contribuyente se ve modificada por un ordenante a contribuir al gasto público, siempre que su actividad humana se encuentre inmersa en el hecho imponible de las distintas normas tributarias.

Cabe añadir que los regímenes de incentivos alteran por un lado las condiciones de equidad horizontal creando asimetrías entre cada tributo en particular, al imponer cargas tributarias disímiles sobre agentes económicos que están en igualdad de condiciones, y por el otro, afectan la transparencia y objetividad que debe tener todo sistema tributario para ser aceptado, reflejando así mismo complejidades sustantivas que repercuten en definitiva en la recaudación.

Por ejemplo las asimetrías que afectan la simplicidad se encuentran en las exenciones que ya mencionamos, porque estas privilegian a un sector en detrimento de otra.

Otro aspecto que afecta la simplicidad provocando asimetría por tanto volviendo complejo el sistema, es en el caso concreto del Impuesto Sobre la Renta del régimen optativo, la admisibilidad de la deducción de donaciones anualmente hasta por Q.500,000.00 constituye una evidente disminución de la renta imponible y por otro lado va en contra de la naturaleza lucrativa de los entes comerciales. Debido a que la causa



o razones de estos entes, son guiadas por el interés de lucro y no por un pensamiento altruista.

4.4. Costo de cumplimiento y recaudación

Los gastos de cumplimiento de los contribuyentes y los costos en que incurre la Administración Tributaria al recaudar los tributos pueden ser difícilmente cuantificados.

Haciendo referencia en ésta ocasión al costo de recaudación de impuestos. En Guatemala es manifiesto legalmente, que la entidad descentralizada encargada de la administración de tributos, fundamentalmente percibe el 2%, de la recaudación total de los ingresos internos y del comercio exterior, transferidos diariamente a las arcas de la Superintendencia de Administración Tributaria, según el Art. 33, inciso a) de la Ley Orgánica de la Administración Tributaria. Aunado también puede percibir retribuciones, tales como ingresos generados en servicios que pudiese generar la institución por contraprestación con los administrados, entre ello las donaciones nacionales e internacionales, Etc.

4.5. Contribuyente que cubre el costo de los tributos

Se necesita realizar una serie de supuestos como los referidos a la traslación de los impuestos. En el caso de los impuestos directos a las personas físicas. En general la percusión (o sea, el impacto directo) y la incidencia (el efecto de última instancia)

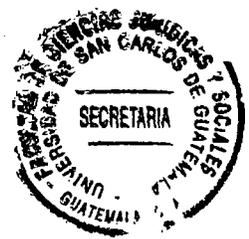
recaen sobre el mismo contribuyente, entre ellos el impuesto sobre la renta, el impuesto único sobre inmuebles, impuesto sobre productos financieros, entre otros.



No sucede lo mismo con los impuestos indirectos, donde la traslación del impuesto es la regla. De los impuestos analizados el máximo exponente es el impuesto al valor agregado, la percusión recae sobre el consumidor final, así mismo éste constituye la última instancia en el ciclo de producción y consumo, debido a que éste impuesto, se paga en todo el proceso de producción e intermediación de bienes o servicios hasta llegar al consumidor final, quien al final recibe la carga del impuesto como efecto de última instancia.

Lo mismo ocurre con los impuestos específicos, aún así como en el caso del impuesto a las bebidas alcohólicas, el impuesto se calcula sobre el precio sugerido al público, esto sencillamente es un margen o parámetro sobre el cual se calcula la alícuota del tipo impositivo *ad valorem*; en tal sentido el verdadero valor de venta al público es superior a dicho precio sugerido, lo que contrasta con la traslación del impuesto.

Es importante dejar claro que en términos de estudios económicos, la intensidad de la traslación depende de las elasticidades precio de la demanda y oferta.



CONCLUSIONES



1. El sistema tributario guatemalteco no es perfecto. En cuanto a la imposición de las cargas tributarias, busca lograr el mayor gravamen a las personas individuales y jurídicas sobre el patrimonio o sobre las rentas. Aún con la imposición general no se logra incrementar la carga tributaria, pero lo que es manifiesto al respecto, es que los impuestos indirectos han incrementado en mayor medida en relación a los impuestos directos.
2. El tipo impositivo *ad valorem* o tasa impositiva, hace que la carga tributaria sea proporcional desde la configuración de la imposición. Esta medida es eficiente, debido a que la recaudación depende del precio de los bienes o servicios gravados, y en la misma medida contrasta con el valor de los bienes patrimoniales o el monto en relación a las rentas. Alternativamente al tipo impositivo *ad valorem* está el tipo impositivo específico, el cual es menos eficiente en la recaudación de impuestos, porque se calcula sobre unidades de medida, o atienden a circunstancias intrínsecas del hecho imponible.
3. La capacidad tributaria de los contribuyentes se manifiesta de diversas formas, lo que lleva a la creación de distintos hechos imponibles con el fin de lograr el máximo beneficio en la recaudación tributaria. Por un lado, se obliga a una persona a tributar sobre el patrimonio; y por otro, es factible imponerle la obligación tributaria sobre la renta que genere.



4. En los impuestos directos, el impuesto sobre la renta es el más eficiente en obtención de recursos. En el apartado analizado se demostró que el aumento en la recaudación tributaria a partir de la vigencia del Decreto 18-04, incremento sobremanera. Dicha reforma fue integral, y esta no se orientó en el incremento de tasas a los impuestos ya existentes ni a crear nuevos impuestos, sino a readecuar los elementos de la obligación tributaria.

5. El Estado a través del derecho tributario ha logrado gravar toda actividad o situación de las personas desde la perspectiva económica, consiguiendo con ello una imposición integral. Exceptuando aquellas personas que se dedican a la actividad exportadora amparadas por leyes específicas que instituyen paraísos fiscales con el propósito de fomentar el crecimiento económico a través de la exportación de bienes. Pero en la realidad estos productos son vendidos en el mercado nacional, afectando significativamente la economía interna y por ende la recaudación tributaria. Expuesto de otra manera, los productos producidos bajo protección fiscal son vendidos por un menor precio que aquellos bienes producidos o importados bajo régimen tributario, dando como resultado: dañar el mercado interno, y disminución en la recaudación de impuestos, porque los productos nacionales o importados sopesan cargas tributarias por lo tanto, son más caros, siendo más provechoso adquirir productos para la exportación que son más baratos, precisamente porque no soportan gravamen alguno.

RECOMENDACIONES



1. Es preciso revisar las exenciones de las imposiciones directas que a través de la generación de rentas exentas incrementan los bienes patrimoniales logrando enriquecer a los titulares del beneficio fiscal. Para obtener el mayor beneficio se deben hacer planteamientos substanciales de política tributaria delimitando aquellas rentas que por su configuración a través del ahorro o inversión incrementando los bienes patrimoniales. En esa medida establecer máximos exentos, cuya diferencia deberá estar sujeta a gravamen con tasa definitiva al pago de impuesto. En tanto al régimen del impuesto sobre la renta para las personas en relación de dependencia, debe trazarse una reforma tributaria que elimine el acreditamiento del impuesto al valor agregado y sujetar a estos contribuyentes al pago definitivo del impuesto sobre la renta con una tasa fija, considerando exenta una parte de los ingresos necesarios para cubrir las necesidades de las personas, lo cual afirmaría los principios de igualdad, equidad y generalidad, resultando con ello aumentar la recaudación tributaria
2. Debe plantearse una reforma en los impuestos indirectos los cuales se recaudan de tipos impositivos específicos, entre ellos, las imposiciones en materia de impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, calculando dicho impuesto sobre tasas impositivas, exceptuando a los vehículos particulares. En la cual se elimina el tipo impositivo específico y se establece el tipo impositivo ad valorem con tasas variables decrecientes atendiendo al mayor



gravamen para los modelos recientes e ir disminuyendo la carga impositiva, de
mismo modo como se establece el cálculo de impuesto de los vehículos de uso
particular. Con esto se lograría la igualdad y uniformidad tributaria. En tanto, para
los impuestos al consumo eliminar el tipo impositivo específico y calcularlo sobre
tasas porcentuales para los distintos productos, lo que incrementaría
sobremanera el ingreso tributario de éstos impuestos.

3. Otra de las reformas al sistema tributario que debe ser planteada es: la
eliminación de compensar impuestos pagados o causados, entre impuestos de
igual o distinta naturaleza con el fin de disminuir la regresión del sistema
tributario.
4. El Estado debe continuar con las reformas al régimen de impuestos directos,
fundamentalmente aumentar el número de sujetos pasivos y ampliar la base
impositiva, a través de la inclusión de sujetos no afectos al pago de impuestos.
Minimizando los beneficios fiscales a través de las exenciones, todo con el fin de
elevar la carga tributaria.
5. Trazar en materia de fiscalización medidas de control cruzado de declaración de
impuestos para detectar y contrarrestar la defraudación tributaria de entidades
bajo prerrogativas fiscales, conciliando la producción interna para las
exportaciones y la efectiva salida de dichos productos del país a través de las

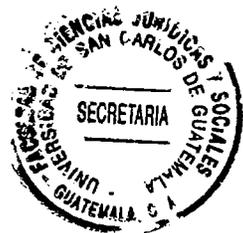


aduanas, acciones en las que deberán actuar coordinadamente la intendencia
aduanas con la intendencia de fiscalización.





ANEXO



CLASIFICACIÓN JURÍDICA DE LOS INGRESOS

NATURALEZA DE LOS SUJETOS	FUENTE JURÍDICA	INGRESOS		
		Clasificación primaria	Especies	Modalidades
A) Relaciones con personas físicas o jurídicas de derecho privado y entes públicos asimilados	A/1 Voluntad unilateral del Estado (ley)	- TRIBUTOS	- impuestos	<ul style="list-style-type: none"> - reales - personales - principales - adicionales
			- tasas	<ul style="list-style-type: none"> - de mejora - de seguridad social
		- SANCIONES	- indemnizatorias	<ul style="list-style-type: none"> - Intereses y recargos por mora
			- punitivas	<ul style="list-style-type: none"> - multas - confiscación - comisos
	- INGRESOS ESPECIALES DE DERECHO PÚBLICO	- EMPRÉSTITOS FORZOSOS	→	- ahorro forzoso
		- contribuciones de entes públicos		
A/2 Concurso de voluntades (contrato)	- negocios onerosos	- PRECIOS	- ingresos monetarios	<ul style="list-style-type: none"> - revalúos - acuñación de moneda
			- dominio público	<ul style="list-style-type: none"> - tierras públicas - bienes vacantes
	- negocios gratuitos	- PRÉSTAMOS Y EMPRÉSTITOS	- ventas (incluso monopolios fiscales)	<ul style="list-style-type: none"> - en concurrencia o en monopolio;
			- arrendamientos	
		- DONACIONES	- peajes	
			- HERENCIAS	
	- LEGADOS		<ul style="list-style-type: none"> - bienes públicos o fiscales. 	
B) Relaciones Intergubernamentales	B/1 Volunta unilateral		- REPARACIONES DE GUERRA	
		- negocios onerosos	- PRÉSTAMO Y EMPRÉSTITOS	
	B/2 Concurso de voluntades		- COPARTICIPACIÓN EN IMPUESTOS	
		- negocios gratuitos	- ASIGNACIONES FINANCIERAS	<ul style="list-style-type: none"> - nacionales - Internacionales

ANEXO 1. Los ingresos públicos Pág. 17.⁷⁴

⁷⁴ Valdés Costa, Ramón, Ob. Cit.; Pág. 21.



RECAUDACION TRIBUTARIA ANUAL

PERIODO 1995 - 2008¹

No contempla la devolución de crédito fiscal por IVA
(Millones de Quetzales)

DESCRIPCIÓN	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008 ²
TOTAL ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	6,758.42	8,407.24	9,952.18	11,474.73	13,273.03	14,475.24	16,482.74	19,533.95	20,278.06	22,337.82	23,971.21	27,779.36	32,315.49	33,824.30
DIRECTOS	1,400.74	2,010.50	2,261.01	2,379.87	2,907.48	3,312.15	3,864.08	5,065.45	5,257.75	5,370.02	6,057.86	7,655.89	8,668.45	9,714.29
Sobre la Renta	1,354.55	1,431.22	1,263.31	1,514.49	1,825.92	2,001.22	2,357.87	2,556.06	2,631.52	3,266.74	4,375.34	5,453.53	6,507.30	7,351.69
Sobre el Patrimonio	35.59	37.19	21.08	9.37	12.31	17.35	8.86	8.93	8.84	9.07	9.13	9.11	14.53	15.88
ISET	0.00	496.83	978.47	37.90	3.67	2.29	9.00	0.00	0.00	0.00	9.90	9.90	6.78	0.00
IEMA	0.00	0.00	0.00	718.12	1,906.58	1,291.28	1,497.38	2,520.47	2,557.59	854.61	26.26	14.48	8.95	10.54
IEFVAP	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1,225.99	1,647.30	2,158.64	2,948.91	2,329.80
ISO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Extraordinario Dto. 50-S1	0.61	1.44	0.14	0.00	0.60	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
INDIRECTOS	5,357.69	6,390.74	7,691.18	9,094.86	10,365.55	11,163.09	12,618.68	14,448.50	15,020.30	16,961.81	17,913.35	20,123.47	23,647.04	24,110.00
IVA Imparciales	1,058.89	1,841.93	2,433.67	3,108.40	3,556.96	4,189.21	4,873.30	5,714.06	6,184.51	7,107.14	7,562.72	8,324.22	10,532.25	11,127.19
Derechos Arancelarios	1,587.14	1,476.51	1,511.54	1,681.55	1,813.84	1,800.17	1,970.03	2,262.95	2,363.95	2,427.08	3,714.51	2,603.49	2,855.85	2,427.24
IVA sobre Ventas	1,080.52	1,717.34	2,083.00	2,199.74	2,853.69	2,903.44	3,110.22	3,880.60	3,770.39	4,423.63	4,249.87	4,988.22	6,647.03	6,950.36
Sobre Bebidas	141.45	142.67	153.36	221.39	250.03	202.40	253.72	304.54	285.88	230.48	372.06	401.90	426.84	426.91
Sobre Tabacos	143.00	158.86	181.63	193.82	175.31	205.23	253.48	282.58	278.27	284.21	312.01	321.31	355.23	342.37
Petroleo y Derivados	603.44	603.55	833.94	1,267.27	1,403.34	1,389.37	1,620.65	1,589.33	1,496.32	1,768.70	483.31	1,942.67	2,047.37	1,835.26
Tarifes	191.24	196.68	160.00	206.12	281.14	187.11	156.40	164.05	176.79	268.37	313.26	301.71	391.92	376.47
Creación de Vehículos	131.66	112.33	141.17	142.75	148.03	106.25	251.16	330.64	256.98	268.28	319.42	297.31	335.14	401.61
Sobre Comercio	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	69.42	82.75	83.61	86.63	92.76	109.85	110.62	104.81
Otros	110.61	121.48	77.59	82.52	81.65	95.86	99.27	105.16	102.64	97.47	101.88	112.91	122.96	4.88
TOTAL OTRAS INSTITUCIONES	43.93	76.35	221.95	174.89	188.43	670.44	637.00	788.41	932.03	991.55	1,126.58	1,244.00	1,403.47	1,456.16
Pagallas e Hidrocarburos, Compartidos	7.09	9.04	137.30	21.20	1.30	393.00	284.15	376.00	505.82	492.95	591.33	671.59	801.19	1,228.24
Salida del País	9.64	6.33	13.13	77.80	98.59	134.92	161.33	161.00	163.18	190.80	197.15	202.21	228.97	227.92
RSI	27.20	60.88	71.52	75.89	85.04	341.81	192.32	220.81	262.90	306.74	339.45	369.80	375.31	0.00
TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS	6,802.35	8,483.59	10,174.13	11,649.62	13,461.46	15,145.68	17,120.54	20,292.36	21,210.08	23,329.18	25,097.79	29,023.36	33,720.96	35,280.46

Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT, y Ministerio de Finanzas Públicas

Nota: Pueden existir diferencias por redondeos.

² Datos al 31 de Diciembre 2008

ANEXO 2. Recaudación tributaria anual, períodos 1995-2008. Págs. 98, 106 y 160.

Recaudación anual del Impuesto Sobre la Renta, clasificado por régimen

PERIODO 2000 - 2008^{1/4}

(Millones de Quetzales)

RÉGIMEN	2000	2001	2002	2003	2004		2005	2006	2007	2008 ^{1/4}
					I Semestre	II Semestre				
Sobre Actividades Lucrativas	1,126.4	1,293.2	1,483.9	1,590.3	1,052.2	1,184.2	3,244.9	4,118.9	5,148.4	5,749.3
S/Renta Imponible ^{1/1}	1,107.8	1,270.4	1,460.1	1,585.5	50.1	889.5	1,675.0	2,034.1	2,425.5	2,697.4
S/Ingresos Brutos ^{1/2}	18.8	22.7	23.8	24.8	1,002.1	294.7	1,569.9	2,084.8	2,720.9	3,052.0
Relación de Dependencia	210.7	211.5	237.0	301.8	99.2	80.6	236.4	288.7	356.3	373.8
Retenciones a no domiciliados	341.9	418.6	535.1	524.2	263.6	259.7	607.7	670.2	708.8	806.7
Otros Ingresos	68.6	143.7	35.8	57.5	19.8	128.8	47.8	58.2	73.8	100.0
TOTAL POR RÉGIMEN	1,747.7	2,067.1	2,291.7	2,473.7	1,434.8	1,653.2	4,136.7	5,136.0	6,285.4	7,029.8
Impuesto Sobre Productos Financieros	253.5	290.8	264.3	217.8	98.0	100.8	238.4	297.7	312.0	322.1
RECAUDACIÓN ISR ANUAL	2,001.2	2,357.9	2,556.0	2,691.5	1,532.7	1,757.0	4,375.1	5,433.7	6,597.3	7,351.9

Fuente: Elaboración propia con cifras de la Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT.

^{1/1} Este régimen fue denominado "General" hasta el 30/06/2004, después de esa fecha es definido como "Optativo". La tasa es del 31% sobre Renta Imponible

^{1/2} Este régimen fue denominado "Especial" hasta el 30/06/2004, después de esa fecha es definido como "General". La tasa del impuesto es del 5% sobre Ingresos Brutos

^{1/3} Corresponde al período extraordinario Según Decreto 18-2004 del Congreso de la República Reformas a la ley del Impuesto sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas

^{1/4} Cifras al 31 de diciembre de 2008

ANEXO 3. Recaudación anual del Impuesto Sobre la Renta, clasificado por régimen.

Pág. 110.



TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Personas individuales que se desempeñen en relación de dependencia

Escala de renta imponible	Renta inferior	Incremento entre intervalos	Renta superior	Tasa máxima de crédito por IVA, Art. 37ª A	Tasa progresiva (I.S.R.)	Valor (crédito por IVA), Art. 37ª A /E/	Valor neto I.S.R. (importe fijo)	Tasa neta a pagar después del crédito por IVA	Valor neto a pagar después del crédito por IVA /
1o.	0.00		65,000.00	12%	15%	7,800.00	9,750.00	3%	1,950.00
2o.	65,000.00	115,000.00	180,000.00	12%	20%	21,600.00	32,750.00	8%	11,150.00
3o.	180,000.00	115,000.00	295,000.00	12%	25%	35,400.00	61,500.00	13%	28,100.00
4o.	295,000.00	115,000.00	410,000.00	12%	31%	49,200.00	97,150.00	19%	47,950.00

FUENTE: elaboración propia del autor, tomando como base el artículo 37ª A y 43 del Decreto 26-92

/✓ Cálculo del Impuesto Sobre la Renta a pagar por personas que se desempeñan en relación de dependencia

/E/ El valor de crédito por IVA, se calculo sobre la Renta superior. Sin embargo, para determinar el crédito a cuenta del ISR, este se calcula sobre la renta neta del empleado definitiva anual

NOTA: En la escala 4o., de forma didáctica se estableció valor de renta superior (Q.410,000.00) para ver el valor de ISR a pagar, sin embargo la ley no establece un máximo o techo para la aplicación del I.S.R., sino parte del valor de Q.295,000.00 en adelante

ANEXO 4. Tarifas del Impuesto Sobre la Renta para personas individuales en relación de dependencia. Págs. 73 y 121.



BIBLIOGRAFÍA



ALONSO MURILLO, Felipe. **Derecho Financiero y Tributario: parte general**. Ed. Lex Nova. Madrid, España 2007.

BARRAMEDA GARCÍA, Noelia María. **Las Deudas u Obligaciones Pecuniarias**. <http://www.scribd.com/doc/6548272/Tema-3-Las-Deudas-u-Obligaciones-Pecuniarias> (22 de junio del 2009).

CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de Derecho Financiero**, t I. Ed. Tecnos, S.A. Madrid, España 1993.

CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de Derecho Financiero, Derecho Presupuestario (Vol. III)**. Ed. Tecnos, S.A. Madrid, 1995.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. Ed. Porrúa. México 1986.

DE JUANO, Manuel. **Curso de Finanzas y Derecho Tributario**, t II. Ed. Molachino, Rosario, Argentina 1971.

DE JUANO, Manuel. **Curso de Finanzas y Derecho Tributario**, t III. Ed. Molachino, Rosario, Argentina 1972.

Del Pilar Robles Moreno, Carmen. **Introducción a la Obligación Tributaria**. <http://blog.pucp.edu.pe/item/18396> (24 de junio del 2009)

Díaz, Fabiana Lorena. **Marco General de la Imposición Jurídica**. <http://www.mailxmail.com/curso-marco-general-imposicion-juridica/hecho-imponible> (24 de junio del 2009)

ESCOBAR GALLO, Heriberto. Gutiérrez Londoño, Eber. Gutiérrez Londoño, Alfonso. **Hacienda Pública. Un Enfoque Económico**. Segunda ed. Sello Ed. Universidad de Medellín. Colombia, 2007.

DUVERGER, Maurice. **Hacienda Pública**. Bosch Casa Ed. Barcelona, 1980.

Fernández Espinoza. Ma. Guadalupe. **Los Beneficios Fiscales y su Control Interno**. Auditoría Pública. Abril de 2005. <http://www.auditoriapublica.com/revistas/35/pg91-100.pdf> (30 de abril del 2009).

GARCÍA EICHEGUIEN, Marco F. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, Argentina 2001.



GARCÍA VIZCAINO, Catalina. **Derecho Tributario, t. III.** Ed. Depalma. Buenos Argentina 1996.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Finanzas Públicas Mexicanas.** Ed. Porrúa. D.F., México 1986.

GIULLIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero.** Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina 1987.

Hernández Figueroa, Raúl. **Efectos Económicos del Sistema Tributario en Guatemala.** <http://www.url.edu.gt/PortalURL/Archivos/83/Archivos/Departamento%20de%20Investigaciones%20y%20publicaciones/Articulos%20Doctrinarios/Económicas/Sistema%20Tributario%20Guatemalteco.pdf> (30 de abril del 2009). Quetzaltenango, Guatemala 2002.

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Tercera ed.** Ed. Abeledo – Perrot. Buenos Aires, Argentina 1996.

LUQUI, Juan Carlos. **La Obligación Tributaria.** Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina 1989.

MABARAK CERECEDO, Doricela. **Derecho Financiero Público. Segunda ed.** Ed. McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V. D.F., México 2000.

MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal.** Trad. De J. Ross y J. M. Briscall, Ed. Bosch Casa. Barcelona 1964.

MOSSET ITURRASPE, Jorge; Lorenzetti, Ricardo Luis. **Derecho Monetario.** Rubinzal – Culzoni S. C. C. Editores. Santa Fe, Argentina 1989.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario (parte general). Undécima ed.** Ed. Civitas Ediciones, S.L. Madrid España 2001.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. **Derecho de la Hacienda Pública, t. I.** Ed. Temis, S.A. Bogotá, Colombia 2006.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. **Derecho Tributario de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, t. II.** Ed. Temis, S.A. Bogotá, Colombia 2005.

Stotsky, Janet. **Sesgos de género en los sistemas tributarios.** Departamento de política tributaria del fondo monetario internacional. <http://www.ief.es/Investigacion/Temas/Genero/Stotsky.pdf> (30 de abril del 2009)

VALDES COSTA, Ramón. **Curso de Derecho Tributario. Tercera ed.** Ed. Temis, S.A. Bogotá, Colombia 2001.



VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Quinta Ed.** Depalma. Buenos Aires, 1994.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, t. Único. 6ta. Ed.** Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina 1997.

VILLEGAS, Hector B. **Manual de Finanzas Públicas: La Economía Jurídicamente Regulada del Sector Público en el Mundo Globalizado.** Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina, 2000.

Centro de Investigaciones Económicas Nacionales. **Propuesta Fiscal para una Guatemala Próspera.** Abril de 2004.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. **Tasas y precios.** XV Jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Caracas, Venezuela 1991. http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=374 (1º. De junio del 2009)

Legislación

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

Código de Comercio de Guatemala. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 2-70, 1970.

Código Municipal. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 12-2002, 2002.

Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, 1991.

Gaceta No. 37. Expediente 167-95, página 45, sentencia del 28-09-1995. Corte de Constitucionalidad, 1995.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 2-89, 1989.

Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 26-95, 1995.

Ley Orgánica del Presupuesto. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 101-97, 1997.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, 1992.



- Ley del Impuesto Sobre la Renta.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 26-92, 1992.
- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.** Congreso de la república, Decreto, 37-92, 1992.
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Congreso de la República, Decreto 1-98, 1998.
- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.** Congreso de la República, Decreto 15-98, 1998.
- Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 431, 1947.
- Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1701, 1967.
- Ley de Impuesto de Solidaridad.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 73-2008, 2008.
- Ley de Aprobación del Tratado de Libre Comercio, República Dominicana, Centroamérica, Estado Unidos de América.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 31-2005, 2005.
- Reforma a La Ley del Impuestos Sobre la Renta.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto, 36-97, 1997.
- Manual de Valuación Inmobiliaria.** Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Ministerial 21-2005, 2005.
- Reglamento Tarifario de los Servicios Aeroportuarios y de Arrendamiento en los Aeródromos el Estado.** Organismo Ejecutivo, Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, Acuerdo Gubernativo 939-2002, 2002.
- Arancel del Registro de la Propiedad Intelectual, en Materia de Propiedad Industrial.** Organismo Ejecutivo, Ministerio de Economía, Acuerdo Gubernativo 862-2000, 2000.
- Código Aduanero Centroamericano (CAUCA).**
- Reglamento del Código Aduanero Centroamericano (RECAUCA).**