

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



**LA IMPORTANCIA DE LOS BENEFICIOS
FISCALES COMO INCENTIVO GENERADOR
DEL CRECIMIENTO TURÍSTICO**

CESAR SAUL ORDOÑEZ CORTEZ

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2010

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

**LA IMPORTANCIA DE LOS BENEFICIOS FISCALES COMO INCENTIVO
GENERADOR DEL CRECIMIENTO TURÍSTICO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CESAR SAUL ORDOÑEZ CORTEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, septiembre 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. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
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**

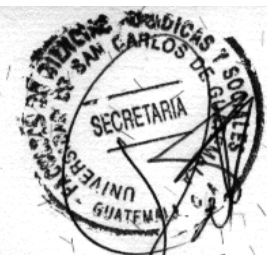
Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados
Vocal: Lic. Marco Tulio Escobar Herrera
Secretario: Lic. Marcos Aníbal Sánchez

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados
Vocal: Lic. Carlos Alberto Velásquez
Secretario: Lic. Rodolfo Giovanni Celis

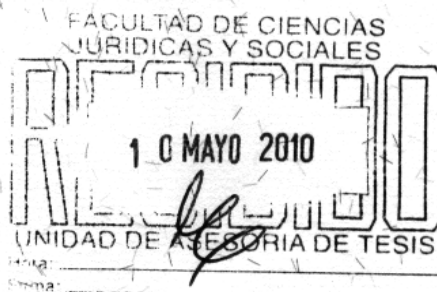
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Lic. Carlos Enrique Aguirre Ramos
6 ave. 0-60 Zona 4. Torre Profesional I I 6to. nivel oficina 612-A
Tel. 23351617

Guatemala, 13 de abril de 2010

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Licenciado Castillo Lutín:

Según nombramiento emitido de fecha dieciséis de febrero del año dos mil seis, asesoré la tesis del bachiller: César Saul Ordoñez Cortez, titulada: "LA IMPORTANCIA DE LOS BENEFICIOS FISCALES COMO INCENTIVO GENERADOR DEL CRECIMIENTO TURÍSTICO", para lo cual me es grato manifestarle que el trabajo de investigación abarca:

15. Un contenido científico y técnico, además se consultó la doctrina y legislación adecuada, utilizando una redacción y terminología jurídica acorde, clara y precisa, habiendo desarrollado sucesivamente los diversos pasos del proceso investigativo y dividiendo la misma en cuatro capítulos.
16. El bachiller Ordoñez Cortez, en el análisis realizado, da a conocer los beneficios fiscales para la elaboración y conservación de las manifestaciones y expresiones que deben prevalecer sobre los intereses del turismo.
17. Se emplearon los métodos apropiados, siendo los utilizados los siguientes: el método inductivo, se utilizó para determinar lo fundamental de los beneficios fiscales; el método deductivo, indicó su clasificación; el método analítico, dio a conocer su regulación legal y el método sintético, estableció la importancia del turismo.
18. La contribución científica del trabajo de tesis llevado a cabo, da a conocer con datos actuales la actividad turística del país. Los objetivos generales y específicos fueron alcanzados al ser determinantes en señalar la importancia de velar por la protección de la misma. También la hipótesis se comprobó, al indicar lo primordial de garantizar los beneficios de los proyectos turísticos para Guatemala.

Lic. Carlos Enrique Aguirre Ramos
6 ave. 0-60 Zona 4. Torre Profesional I 6to. nivel oficina 602
Tel. 23351617



19. Las técnicas que se emplearon fueron la documental y de fichas bibliográficas, con las cuales se recolectó ordenadamente la bibliografía necesaria y actualizada relacionada con el tema.
20. La introducción, conclusiones y recomendaciones fueron redactadas en forma clara y sencilla, constituyendo supuestos válidos para proteger el turismo guatemalteco, con el objeto de subsanar los problemas actuales derivados de la fuga de inversiones.
21. Le sugerí la necesidad de llevar a cabo algunas correcciones a los capítulos de su tesis, introducción y bibliografía, encontrándose conforme en su realización para una debida estructuración del tema investigado.

En virtud de que el trabajo de tesis desarrollado por el bachiller Cesar Saul Ordoñez Cortez, cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Deferentemente.

Carlos Enrique Aguirre Ramos
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Carlos Enrique Aguirre Ramos
Asesor de Tesis
Colegiado 3426

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, diecisiete de mayo de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) OTTO RENÉ ARENAS HERNÁNDEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante CESAR SAUL ORDOÑEZ CORTEZ, Intitulado: "LA IMPORTANCIA DE LOS BENEFICIOS FISCALES COMO INCENTIVO GENERADOR DEL CRECIMIENTO TURÍSTICO".

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

cc. Unidad de Tesis
MTCL/sllh.

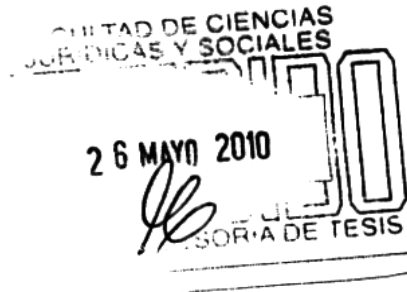


Lic. Otto René Arenas Hernández
Abogado y Notario
Colegiado 3805



Guatemala, 25 de mayo de 2010

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Licenciado Castillo Lutín:

Me permito informarle que de conformidad al nombramiento de fecha diecisiete de mayo de dos mil diez, fui designado por su despacho para proceder a la revisión de la tesis del bachiller Cesar Saul Ordoñez Cortez, que se intitula: **“LA IMPORTANCIA DE LOS BENEFICIOS FISCALES COMO INCENTIVO GENERADOR DEL CRECIMIENTO TURÍSTICO”**; me es grato hacer de su conocimiento:

1. La tesis abarca un amplio contenido técnico y científico relacionado con la concesión de beneficios fiscales como incentivo del crecimiento turístico guatemalteco.
2. Durante el desarrollo de la tesis fueron empleados los siguientes métodos de investigación: analítico, con el que se señalaron los beneficios fiscales; el sintético, estableció su importancia; el inductivo, dio a conocer su problemática y el deductivo, fue utilizado para determinar lo esencial del crecimiento turístico en el país. Se utilizaron las técnicas de fichas bibliográficas y documental, con las que se recopiló de forma ordenada la información doctrinaria y legal necesaria para desarrollar la tesis.
3. La redacción empleada es la adecuada. Durante el desarrollo de la tesis el sustentante, demostró empeño, dedicación e interés, y de forma personal me encargue de guiarlo en las distintas etapas del proceso de investigación.
4. La tesis es una contribución científica para la bibliografía del país. Los objetivos se alcanzaron, al determinar la importancia de los beneficios del turismo para Guatemala. La hipótesis formulada se comprobó, la cual indica lo fundamental de determinar los incentivos fiscales para el desarrollo del crecimiento turístico.


Lic. Otto René Arenas Hernández
Abogado y Notario
Colegiado 3805



5. Las conclusiones y recomendaciones son congruentes y se relacionan entre sí de manera directa con el contenido de los capítulos, siendo la bibliografía que se utilizó la correcta. Además, le sugerí diversas modificaciones a los capítulos y a su introducción, siempre bajo el respeto de la posición ideológica del sustentante; quien se encontró conforme en su realización.
6. La bibliografía utilizada para el desarrollo de la tesis se relaciona con los capítulos y con las citas bibliográficas, siendo acorde al tema y actualizada.

Con motivo de lo anotado, la tesis reúne efectivamente los requisitos legales que establece el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y el Examen General Público, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Muy atentamente.


Lic. Otto René Arenas Hernández
Revisor de Tesis
Colegiado 3805
9ª. Ave. 13-39, zona 1 Guatemala, C. A.
Tel. 22384102

LIC. OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, diez de junio del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante CESAR SAUL ORDOÑEZ CORTEZ, Titulado LA IMPORTANCIA DE LOS BENEFICIOS FISCALES COMO INCENTIVO GENERADOR DEL CRECIMIENTO TURÍSTICO. 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: Supremo creador, señor que da la vida e inteligencia y que hoy me permite alcanzar otra de mis metas.

A MIS PADRES: Eliseo Ordóñez Ventura y Catalina Cortez Villanueva, que el Señor Jesús les tenga siempre; mi amor y cariño es de ustedes.

A MIS ABUELOS: Sebastián Ordóñez Mateo, Gabriel Cortez Velásquez, sus recuerdos estarán con nosotros por siempre (+).

A MIS ABUELAS: Isidora Ventura Ordóñez y Rosa Villanueva Velásquez, por transmitirme sus sabios consejos y hermosas enseñanzas; muchas gracias.

A MIS HERMANOS: Edilia Elizabeth y Edwin Leonel; que mi triunfo sea para ustedes motivación, para alcanzar sus metas.

A MIS TÍOS (AS): Con mucho respeto y admiración.

A MIS PRIMOS (AS): Con profundo cariño.



A MI CUÑADA:

Respetuosamente.

A MIS SOBRINOS:

Con todo mi amor, entusiasmo y alegría.

A MIS AMIGOS:

Para que con voluntad, firmeza y perseverancia, seguimos adelante.

A GUATEMALA:

Patria libre, soberana y hermosa.

A YUPILTEPEQUE:

Hermoso poblado ubicado en un valle de Jutiapa, del cual conservo recuerdos gratos.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, templo del saber donde diariamente me forje para adquirir conocimientos e ideales nuevos.

EN ESPECIAL A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, donde ayer busque semilla y hoy coseché el fruto.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	2
1.2. Contenido.....	3
1.3. Características.....	4
1.4. Breve reseña histórica.....	8
1.5. Codificación.....	10
1.6. Autonomía.....	12
1.7. Fuentes.....	14
1.8. Interpretación del derecho tributario.....	21

CAPÍTULO II

2. Principios de derecho tributario.....	27
2.1. Principio de legalidad.....	27
2.2. Principio de capacidad de pago.....	31
2.3. Principio de igualdad.....	32
2.4. Principio de generalidad.....	33
2.5. Principio de proporcionalidad.....	35

CAPÍTULO III

3. El crecimiento turístico.....	39
----------------------------------	----



3.1. Datos geográficos.....	40
3.2. Forma de gobierno y datos de importancia.....	42
3.3. Infraestructura.....	43
3.4. Mercado turístico.....	44
3.5. Actividades turísticas de interés.....	47
3.6. Turismo cultural.....	49
3.7. Inversiones e incentivos turísticos.....	50
3.8. El desarrollo del crecimiento turístico.....	51
3.9. La industria del turismo.....	53
3.10. Mercadeo y comercialización turística.....	56

CAPÍTULO IV

4. Los beneficios fiscales como incentivo del crecimiento turístico guatemalteco.....	59
4.1. Definición de beneficios fiscales.....	60
4.2. Importancia de los beneficios fiscales.....	61
4.3. Elementos de los beneficios fiscales.....	63
4.4. Relación jurídico tributaria.....	64
4.5. Incentivos para el desarrollo turístico nacional.....	75
4.6. Beneficios fiscales transitorios.....	79
4.7. Debilidad de la inversión turística.....	80
4.8. Los beneficios fiscales y el crecimiento turístico guatemalteco.....	80



CONCLUSIONES.....	91
RECOMENDACIONES.....	93
BIBLIOGRAFÍA.....	95



INTRODUCCIÓN

El tema de la tesis se seleccionó, debido a que existe la necesidad de incentivar el crecimiento del sector turístico en la ciudad capital de Guatemala mediante la concesión de beneficios fiscales consistentes en la exención a la actividad turística del Impuesto sobre la Renta (ISR) y de los tributos para importar bienes y equipos nuevos que sirvan para construir e iniciar operaciones de proyectos nuevos que generen turismo en Guatemala.

Los objetivos de la tesis se alcanzaron debido a que con la concesión de dichos beneficios fiscales a favor del desarrollo turístico en Guatemala se evitará la fuga de inversiones hacia otras regiones del área centroamericana.

La hipótesis formulada se comprobó y dio a conocer que con los beneficios fiscales como incentivos generadores se hará realidad la existencia de un debido impulso al desarrollo de la actividad turística.

Es indudable, que la creación de obras necesarias para mejorar la actividad turística del país tomará su tiempo debido a los elevados fondos que se necesitan para desarrollarlas, pero con la exención de tributos a los bienes y equipos nuevos para construir e iniciar operaciones en beneficio de proyectos turísticos nuevos para Guatemala será una realidad el desarrollo turístico ya que aún quedan muchos recursos naturales por mostrar a los visitantes.



Se deben brindar oportunidades para que las empresas turísticas tengan apoyo y desarrollen servicios de calidad aprovechando las exenciones fiscales, a la vez de identificar segmentos de turismo que dejen divisas y generen oportunidades de empleo a la ciudadanía guatemalteca.

Los métodos utilizados para el desarrollo de la investigación fueron: analítico, con el cual se determinó la importancia del sector turístico y se establecieron los impuestos a los cuales se encuentra afecto; el sintético, sirvió para determinar la importancia de impulsar el turismo en el país; el deductivo, señaló las exenciones para el turismo y el inductivo, indicó la necesidad de que exista una ley reguladora de las concesiones como beneficios fiscales en lo relacionado al turismo en Guatemala.

Se empleó la técnica de fichas bibliográficas para recolectar toda la información doctrinaria y legal de manera ordenada y que se relaciona con el otorgamiento de las exenciones de beneficios fiscales al sector turístico guatemalteco.

La tesis se divide en cuatro capítulos: el primero se refiere al derecho tributario, definición, contenido, características, reseña histórica, codificación, autonomía, fuentes y la interpretación del derecho tributario; el segundo, indica los principios del derecho tributario: legalidad, capacidad de pago, igualdad, generalidad y proporcionalidad; el tercero, dio a conocer lo esencial del crecimiento turístico, datos geográficos, forma de Gobierno, infraestructura, mercado turístico, actividades turísticas de interés, turismo cultural, inversiones e incentivos turísticos, desarrollo del crecimiento turístico, industria



del turismo y mercado y comercialización turística y el cuarto, determinó la importancia de los beneficios fiscales como incentivos impulsores del crecimiento turístico.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El tributo es uno de los recursos públicos de importancia del Estado guatemalteco. Durante la historia de la humanidad su percepción ha sido utilizada por parte de los representantes del poder como un medio de enriquecimiento, manipulación, coacción y represión, siendo su imposición en determinadas épocas arbitraria y sin límite alguno.

La importancia del tributo como recurso público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos de la población por tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del gasto social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes.

Los representantes del Estado en base a los requerimientos de la población y en ejercicio de su poder de imperio decreta, modifica o deroga tributos para satisfacer las necesidades estatales cada día más grandes, para el particular se hace necesario por lo tanto conocer con que garantías mínimas cuenta y que medios de defensa puede utilizar en contra de las posibles arbitrariedades de los representantes del poder contando con instrumentos que sean titulares del contribuyente y a la vez límites del poder estatal, estos se manifiestan por medio de principios, instituciones, doctrina y legislación que conforma una división del derecho específico que regula las relaciones



provenientes de la realización del hecho generador, génesis de la obligación tributaria y el posterior cumplimiento de la misma.

1.1. Definición

“El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos consistente en un conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”.¹

“Derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”.²

El derecho tributario recibe diversas denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal y otros. El derecho tributario estudia la relación que existe entre el contribuyente como sujeto pasivo y el estado como sujeto activo de la relación tributaria.

“El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos”.³

¹ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**, pág. 133.

² Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**, pág. 12.

³ **Ibid**, pág. 15.



1.2. Contenido

El contenido del derecho tributario comprende dos grandes partes:

- a) Parte general: en esta parte están comprendidas las normas aplicables a todos los tributos sin excepción alguna, en Guatemala esta parte general la contiene el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, que comprende una parte doctrinaria, una sancionatoria y otra de procedimientos.

Todo lo anterior es aplicable a todas y cada una de las leyes tributarias especiales, por lo que si un contribuyente incumple con una obligación tributaria relacionada a cualquier tributo el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República regula todo el procedimiento y las sanciones incluyendo el procedimiento y sanción del cobro administrativo de otras cuotas que no son necesariamente tributos como el cobro de cuotas que percibe el Instituto Guatemalteco de Turismo. Doctrinariamente la parte general del derecho tributario comprende:

- El derecho tributario: que contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria, como nace y se extingue la misma, examina por lo tanto sus diversos elementos como sujetos, objeto, fuente, causa, hecho generador y elemento temporal. El derecho tributario material es aplicable a toda la legislación tributaria.



- El derecho tributario formal: contiene lo concerniente a la aplicación de la norma en un caso concreto en sus diversos aspectos, especialmente la determinación del tributo, su objeto es establecer la suma de dinero que debe pagar cada persona y como llega esta cantidad al Estado.

- b) Parte especial: contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario, en Guatemala, esta parte especial la componen Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA), y otros tributos establecidos y por establecerse en el futuro.

1.3. Características

El derecho tributario tiene las siguientes características

- a) Coacción en la génesis del tributo: el Estado hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria. El obligado a dar cumplimiento a la obligación es llamado sujeto pasivo o contribuyente, porque en la relación solamente tendrá obligaciones.

- b) Coacción normada: en los Estados de derecho esta potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente como lo fue en épocas pasadas, en la actualidad la



relación tributaria es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales que deben ser respetados por el Estado.

Las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del principio de legalidad, pero funcionan coactivamente ya que el sujeto pasivo las cumple obligadamente, no por decisión propia.

- c) Tipicidad del hecho imponible: el hecho o situación hipotética debe encontrarse normada en la ley y contener los elementos necesarios para su identificación con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, siendo esta función la que cumple el hecho imponible y por lo tanto su acaecimiento generará el tributo, si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no está tipificado, y por lo tanto no es un acto que de nacimiento a la obligación tributaria, y no convierte al sujeto en obligado a pagar el tributo.

- d) Tributos de género y especie: se deben marcar diferencias entre los diversos tributos en su género, así como en su especie, el género es el tributo, la especie es la clasificación del tributo, que puede ser impuesto, tasa, arbitrio y contribución especial.



El impuesto también es género y se divide en variedad de impuestos, así como se dividen las tasas, los arbitrios y contribuciones, aceptados tanto en la doctrina como en la legislación en el ámbito de los impuestos.

- e) Distribución de potestades tributarias entre nación y providencia: hay que distinguir los tributos entre nación y providencia, en Guatemala por ser país no federado no existe esta distribución, se debe distinguir en los países con características de federados entre potestad tributaria estatal y municipal, un ejemplo de la potestad tributaria estatal son los impuestos, y la potestad tributaria municipal son los arbitrios.

- f) Interpretación no analógica: en derecho tributario no se pueden crear figuras por analogía para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo. El Artículo 5 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República regula: “Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias”.

- g) No retroactividad: en materia tributaria la ley no tiene efecto retroactivo salvo en sanciones cuando favorezca al contribuyente siempre y cuando no afecten



resoluciones o sentencias firmes como lo establece el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas en su Artículo 66: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes”.

La doctrina establece que solo se cumple el principio de legalidad si los particulares conocen de antemano las normas tributarias, pero este conocimiento no afecta la irretroactividad de la ley tributaria.

- h) Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado: el Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar sustitutos de los deudores, si una ley no lo autoriza para los mismos, por lo que el crédito tributario de que el Estado hace uso cuando estima sus ingresos provenientes de los tributos no lo puede negociar con los contribuyentes si no es por medio de una ley emitida por el Congreso de la República, a diferencia de las multas y los recargos que si los puede exonerar el presidente de la república por medio de las funciones que la otorga la Constitución Política de la República, no así los tributos.



- i) Finalidad de cobertura del gasto público: la finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene el de la satisfacción de las necesidades públicas así como la existencia del mismo Estado.

Los tributos tienen otros fines como la redistribución de la riqueza, en lo relativo a la finanzas estatales su principal fin es cubrir los gastos del Estado, depende en la forma en que el Estado cumpla con el gasto público así se redistribuirá la riqueza entre la población.

- j) Capacidad contributiva: el contribuyente debe tener de acuerdo a teorías económicas, políticas sociales y culturales capacidad económica para contribuir a los gastos públicos.

La capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo.

Si el contribuyente no cuenta con capacidad contributiva difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aún cuando se haya cumplido el hecho generador.

1.4. Breve reseña histórica

El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho recordando que el jus civile romano se



constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado.

Siendo el derecho antiguamente semejante a un gran tronco comprendido por el derecho civil, de este se desprendió el derecho público, aparentando a una separación entre derecho público y derecho privado pero esta no es total, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contienen tanto uno como el otro.

El derecho privado y derecho público no son dos grandes ramas totalmente autónomas del derecho, tienen relación entre ellas, así mismo todas las materias del derecho tienen relación unas con las otras, el derecho penal de una u otra forma se relaciona con el derecho civil, mercantil y notarial, tiene relación con el derecho tributario en cuanto a la criminalización de muchas instituciones del derecho.

Por necesidades coyunturales históricas el derecho se ha dividido en grandes ramas por la aparición de códigos específicos para cada rama del mismo, así como el nacimiento de instituciones propias, aunado esto a la competencia de los tribunales, situación, que en determinados momentos ha creado la impresión de una división del derecho, pero el derecho es uno, dividido o parcelario en materias específicas.

Dentro de las ramas que contiene el derecho se dan las relaciones tributarias, por medio de las cuales los ciudadanos de un Estado contribuyen a los gastos del mismo mediante los tributos, situación que se da desde la Edad Media en la que ya existía la



obligación por parte de los ciudadanos, y el derecho por parte del Estado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, misma que se encontraba determinada en cuanto a su nación o de cada lugar y momento histórico, estas relaciones existieron, y crearon diversas clases de sanciones y exenciones sin estar debidamente reguladas.

Ello, deja a la arbitrariedad en algunas ocasiones de los gobernantes la forma de cumplimiento de la obligación lo que ocasionó en algunos casos abusos por parte de las autoridades.

1.5. Codificación

Se da la necesidad en diversos países de codificación de los principios jurídicos que rigen el poder tributario del Estado y las relaciones que el ejercicio de este poder nacen para con los particulares como sujetos pasivos de la misma relación.

“Una de las mayores ventajas de la codificación consiste en que las normas tributarias son muy diversas en cuanto a sus elementos más importantes como lo son el hecho generado, la base imponible, el tipo impositivo, el período, la exención, pero ya codificados todos estos principios constituyen la unidad de la normativa tributaria”.⁴

“El primer Código tributario nace en Alemania a través del ordenamiento tributario del Reich en 1919, el que concentraba normas de orden sustancial y formal, así como de

⁴ Carbajo Vasco, Domingo. **El presupuesto**, pág. 30.



carácter general y penal”.⁵

“En 1939 en México sobre la base del ordenamiento tributario alemán nace el Código Fiscal de la federación del ordenamiento general que rigió hasta fines de 1966, este año se promulgó un nuevo Código Fiscal de la federación que contiene disposiciones formales, materiales penales y procesales. En 1966, en Brasil rige el Código Procesal Penal Nacional que contiene disposiciones de carácter sustancial y formal, pero no de ilícito tributario”.⁶

En Guatemala, rigen las relaciones jurídico tributarias y es el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas elaborado conforme al modelo del Código para América Latina presentado a nivel latinoamericano en 1963, entro en vigencia en Guatemala, en 1991 ha sido modificado muchas veces atendiendo a las políticas estatales.

Posteriormente se llevaron a cado en el año 2000 las XX jornadas latinoamericanas de derecho tributario realizando un análisis comparativo entre el modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 y el modelo de 1997 que es un nuevo modelo de Código Tributario que se trata de implementar otro o y una combinación de ambos para su aplicación por los países de Latinoamérica.

⁵ **ibid**, pág. 34.

⁶ Albiña García, César. **El presupuesto de gastos fiscales**, pág. 46.



Un debate sobre la codificación en América Latina ha de transcurrir en un plano donde necesariamente se conectan conceptos jurídicos básicos, instituciones y principios sobre cuyos contenidos se discutió atendiendo a la diversidad de posiciones que adoptó cada uno de los países representados.

Dependiendo de cada país algunos estuvieron de acuerdo con la necesidad de unificar los dos códigos, a otros no les pareció funcional, por lo que dependiendo de la cultura financiera y tributaria de cada país así fue su postura.

El modelo de Código Tributario para América Latina adaptado a Guatemala, concreta los principios generales de la tributación tanto en el orden sustancial como en los aspectos procesales y administrativos de los diversos tributos y consta de: disposiciones preliminares, obligación tributaria, infracciones y sanciones, procedimientos administrativos y un capítulo de lo contencioso tributario.

1.6. Autonomía

Se ha discutido mucho sobre la autonomía de las diferentes materias que componen el derecho en general, y se ha estimado que el derecho tributario es una rama autónoma del derecho porque el mismo, cuenta con todos los elementos para ser considerado por si mismo autónomo, dentro de los elementos propios del derecho tributario se encuentran los siguientes:



- a) Su propia legislación: consistente en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, las leyes tributarias específicas (I.S.R., I.V.A., I.E.M.A., I.U.S.I., C.A.U.C.A., timbre, herencia legados y donaciones, circulación de vehículos y otras), así como sus reglamentos.
- b) Sus propios principios constitucionales:
- Principio de legalidad
 - Principio de capacidad de pago
 - Principio de irretroactividad
 - Principio de justicia tributaria
 - Principio de no confiscación
- c) Su propia doctrina: en la actualidad diversos autores han enriquecido la doctrina tributaria.

La autonomía de un sector jurídico puede significar la libertad para integrarse por si solo, pero la autonomía no puede concebirse de manera absoluta, cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria, por ejemplo la relación jurídica tributaria, es una relación jurídica igual a que se da en todos los ámbitos del derecho, contiene conceptos como deuda, pago proceso, infracción y sanción las que tienen igual significancia en todo el ordenamiento jurídico.

Por ello no se puede hablar de una autonomía total del derecho tributario aunque tenga



sus propios principios y legislación, ya que esta se encuentra inmersa en el derecho en general.

Existen diversas clases de autonomía del derecho tributario. Se ha discutido mucho sobre la clase de autoría que tiene el derecho tributario, y se divide en dos:

- a) Autonomía didáctica: es el estudio separado de cada rama jurídica, cuando las normas jurídicas relacionadas con un mismo objeto adquieren determinado volumen, es necesaria la separación para su estudio, pero no puede ser una autonomía total, solamente para objeto de estudio.
- b) Autonomía científica: la autonomía científica de cada rama del derecho no puede existir, dentro de un derecho nacional, por lo que lo único científicamente autónomo en el orden jurídico de un país es lo que en ese país se entiende por derecho, su aplicación e interpretación.

1.7. Fuentes

Dentro del campo jurídico, las fuentes del derecho tributario consisten en normas de creación o generadoras o bien son el origen de otra norma. Consisten en la razón de validez de las normas, la norma superior es la fuente de la inmediata inferior. Son la creación de la norma, o sea que el acto legislativo que las crea es fuente de la ley, y la ley consiste en la fuente del derecho.



“En el derecho tributario, las fuentes del mismo se ciñen a los modos de creación del derecho escrito por lo que en el mismo no puede ser fuente la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre”.⁷

- a) Constitución Política de la República de Guatemala: en primer lugar en lo relacionado a las fuentes del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco se encuentra la Constitución Política de la República, como norma suprema del ordenamiento jurídico que condiciona las formas de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en el caso de que una norma ordinaria se opusiera a las disposiciones constitucionales.

Instituye los fundamentos de normas financiera y tributarias. Además, también se encarga de afirmar la existencia de los principios generales de la tributación como lo son el principio de equidad, de igualdad y de justicia tributaria, de retroactividad, de no confiscación, que son la base del sistema financiero.

- b) Tratados internacionales: por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala la primer fuente por orden de jerarquía son los tratados y los convenios internacionales, lo cual es una posición por lo general aceptada doctrinariamente, a pesar de que la articulación relacionada a que entre tratados y el derecho interno no existe jerarquía sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional en lo relacionado a que si los tratados y los

⁷ Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**, pág. 29.



convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional.

“En materia de derechos humanos, los Convenios y Tratados Internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en las que con mayor frecuencia son violentados estos derechos”.⁸

Como garantía a toda la población y por ende aplicable a la materia tributaria, el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Preeminencia del derecho internacional. Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”.

El Artículo citado le otorga jerarquía superior de la que tiene el derecho interno a los tratados y convenios internacionales ratificados por Guatemala, y en materia tributaria, existe un nexo con las violaciones a los derechos humanos en el ámbito de la tributación, para que se cumplan los principios del derecho tributario como lo son la capacidad de pago, la justicia tributaria, la equidad, la doble tributación y la no confiscación.

⁸ Carbajo. **Ob. Cit.**, pág, 50.



También, es de importancia citar el Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Derechos inherentes a la persona humana. Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana. El interés social prevalece sobre el interés particular. Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”.

Tanto, los Tratados como los Convenios Internacionales en derechos humanos son fuente del derecho tributario, debido a que los mismos se encargan de asegurar que se cumpla con la protección del contribuyente.

- c) La ley: es la fuente inmediata del derecho y tiene un papel esencial en el derecho tributario debido a lo imperioso que resulta ser el principio de legalidad, el cual establece que únicamente el Congreso de la República de Guatemala puede decretar una norma tributaria así como las bases de la recaudación.

“La ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que ordena todo el sistema tributario de la nación, pero la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República”.⁹

⁹ **Ibid**, pág. 54.



La ley formal es aquella que a recorrido la vía legislativa y la ley material es todo aquel acto emanado del Estado cuya disposición es de carácter general y abstracto, y el Organismo Legislativo es parte del Estado por lo que la ley es fuente del derecho tributario, debido a que forma parte del mismo.

El Artículo dos de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Fuentes del derecho. La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada”.

Los decretos leyes son aquellos que se dictan con fuerza de la ley ordinaria en los casos extraordinarios de necesidad y de urgencia, que tienen que someterse al Organismo Legislativo el mismo día de su emisión, o bien ser ratificados dentro de los sesenta días para perder su eficacia. También, surgen cuando en una guerra es la causante de una grave crisis financiera o bien cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto.

En cuanto a las leyes delegadas, es de importancia señalar que las mismas se configuran cuando correspondiéndole al Organismo Legislativo en exclusiva la promulgación de las leyes, delega esta en el Organismo Ejecutivo.

En Guatemala dicha práctica no es admisible, debido a que la Constitución Política de



la República determina que al Congreso de la República de Guatemala le compete con exclusividad el decretar leyes; sean las mismas tributarias o no.

- d) Reglamentos: son de fundamental importancia para el derecho tributario y son emitidos por el Organismo Ejecutivo y de necesidad para la ejecución de las normas jurídicas. Contienen el desarrollo de la ley y ocupan una posición de subordinación en relación a la misma.

La reglamentación de las leyes consiste en una función de carácter administrativo correspondiente al poder ejecutivo, y su función es relativa a desarrollar la ley y no sobreponerse a ella ni mucho menos crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma. En Guatemala, un reglamento que se sobreponga a la ley no tiene validez y se puede invocar inmediatamente su inconstitucionalidad.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “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:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;



- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichos bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El principio antes anotado se encuentra desarrollado en la legislación ordinaria en el Artículo dos del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala: “Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”.

En la legislación guatemalteca, la mayoría de las leyes tributarias tienen su respectivo reglamento, el cual en la práctica es de vital utilidad para el desarrollo de la misma ley, pero se dan casos en los cuales contiene dentro de su normativa aspectos relativos a la superación de deficiencias de la ley, subordinándose a la misma, lo cual hace al reglamento nulo de pleno derecho.

En el derecho tributario se encuentran instituciones propias del mismo como tributo,



multa, infracción, sanción, sujeto pasivo y hecho generador, no se puede estudiar la actividad tributaria en particular porque muchas de estas instituciones quedarían fuera del derecho en general, por lo que concepto como pena, delito, tributario, delito fiscal, sanción, defraudación tributaria quedarían fuera del derecho común, y e la época actual en la que se legisla para la penalización de las faltas tributarias no sería posible si fuera el derecho tributario una rama autónoma, esta reflexión no significa quien o se reconozca y no se abogue por una autonomía del derecho tributario.

1.8. Interpretación del derecho tributario

“Interpretar es descubrir el sentido y el alcance de lo que se interpreta, identificando su espíritu, o sea lo que quiso implementar quien lo creó”.¹⁰

Interpretar una ley es determinar que dispone, cual es su espíritu, cual fue la intención del legislador al emitirla, así como el pensamiento que tienen sobre ella los juristas, y en que caso es aplicable, tanto el los Tribunales como la administración pública, por lo que al interpretar una ley se deben tomar en cuenta los siguientes elementos:

- a) Analizar la intención del legislador.
- b) Coordinar la norma con todo el sistema jurídico.
- c) Contemplar la calidad económica que se ha querido regular y la finalidad que se ha perseguido. Para interpretar una ley tributaria el intérprete debe utilizar todos los métodos a su alcance como los siguientes: examinar el texto íntegro de la ley,

¹⁰ Martínez morales, Rafael. **Diccionario jurídico temático**, pág, 229.



analizar la intención del legislador y adecuar el pensamiento del legislador a la realidad nacional, coordinar la norma con todo el sistema jurídico no solo el tributario y contemplar la calidad económica que se ha querido reglamentar y la finalidad perseguida.

Dicho criterio lo recoge el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo cuatro: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

Los métodos de interpretación de la ley son los siguientes:

- a) Método literal: los términos legales son analizados a través del estudio gramatical etimológico, los fines de este método son asegurar el derecho de los particulares y respetar la seguridad jurídica, filosóficamente significa la aplicación rígidamente las ideas racionalistas.
- b) Método lógico: lo que se busca resolver la interrogante de lo que quiso decir el legislador y el espíritu de la norma. Una norma por sí sola no puede analizarse debido a que pertenece a un todo, y por ende tiene que analizarse y aplicarse de conformidad con toda la legislación guatemalteca. Para llevar a cabo la interpretación lógica de la ley se tienen que tomar como parte primordial del



sistema las normas constitucionales y los tratados internacionales, por lo que se puede en base a esta interpretación tomar solamente la legislación ordinaria, debido a que este sistema de interpretación es extensivo y no limitativo. La misma establece que la norma tiene que ser interpretada más allá de lo que establece la letra muerta de la ley aplicando ésta a la realidad de la sociedad, y a sus constantes cambios.

- c) Método histórico: pretende interpretar la ley de conformidad a las circunstancias que dieron vida a la promulgación de la ley, parte de este método son los motivos que el Organismo Ejecutivo tuvo en el momento histórico preciso para enviar el proyecto de ley, así como la discusión y el dictamen de la comisión, los debates, la deficiencia de este tipo de método se encuentra en que por la constante evolución de la ley las condiciones se modifican, y lo que en determinado momento era pertinente en otro no.
- d) Método evolutivo: plantea la evolución de la norma tributaria, dependiendo de las nuevas necesidades y cambios en la sociedad tanto de tipo económico como financiero y cultural.

Además, las normas tributarias contemplan planteamientos que dejan de tener concordancia con las nuevas condiciones de vida, siendo la ley la fuente del derecho tributario que debe adaptarse a las nuevas condiciones de vida ante todo tomando en consideración que en Guatemala las necesidades políticas del gobierno en turno hacen



que todas las leyes tributarias tanto generales como específicas sufran constantes cambios que hacen fundamental mantenerse actualizado e interpretar la legislación según la evolución de la misma, utilizando la del momento histórico que se vive.

En materia tributaria este método no se puede utilizar en casos concretos, por el principio de legalidad que establece la rigidez de los elementos de la tributación de conformidad a la legislación.

e) Interpretación de conformidad con la realidad económica: este método de interpretación establece que en la interpretación de las leyes tributarias tiene que tomarse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias.

Los factores para lograr la interpretación de la ley de conformidad con este método son los siguientes: el fin u objeto de la ley, la significación económica de ella, los hechos tal como han sucedido realmente. En materia tributaria, este método de interpretación es muy conveniente para alcanzar los objetivos de justicia y equidad.

Básicamente existen dos modalidades para la interpretación de la ley tributaria, éstas son una que favorece al fisco y otra que es favorecedora del contribuyente y son las siguientes:

- Principio in dubio pro fisco: establece que en caso de duda la ley favorece al fisco,



siendo este principio el que puede llevar al abuso del Estado contra el contribuyente que como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria se encuentra en desventaja.

- Principio in dubio contra fisco: este principio establece que en caso de duda se tiene que favorecer al contribuyente debido a que la ley tributaria es restrictiva del derecho de propiedad. Estos dos principios son bien difíciles de aplicar a la legislación tributaria por cuanto la única finalidad en la interpretación tiene que ser obtener justicia, no el apoyo al fisco o al contribuyente.





CAPÍTULO II

2. Principios de derecho tributario

El derecho tributario cuenta con principios esenciales que consisten en garantías del contribuyente, los cuales se enumeran y explican a continuación:

2.1. Principio de legalidad

El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley, es decir que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede encontrar el principio de legalidad en varios artículos principiando por el artículo 5 que norma que nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley, el Artículo 24 que regula que los libros, documentos y archivos, que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley: “Transmisión por sucesión. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortual, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en los



Artículos 25 y 26 de este Código”.

Por su parte el Artículo 28 señala la facultad de todo habitante de la República de hacer sus peticiones a la autoridad las que deberán ser resueltas conforme a la ley: “Agente de retención o de percepción. Son responsables en calidad de agentes o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en las cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades agravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la administración tributaria”.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas se encuentran inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado el mismo en sus primeros tres considerandos.



El primer considerando señala: “Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes”.

El primer considerando indica: “Que de conformidad con el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República para determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo”.

El tercer considerando señala que: “Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias”.

El principio de legalidad es la limitación a la potestad tributaria del Estado y consiste en prescribir en la Constitución que solo por la ley se pueden establecer legalmente las clases de tributos.

Puede entenderse desde el punto de vista material en cuyo caso su alcance es que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser tomado también en un sentido formal significándose entonces que además de ser una ley desde el punto de vista material, la



norma que precede el acto debe tener también el carácter de una ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de leyes.

Al entrar al análisis de este principio, puede desglosarse desde varios puntos de vista, uno es la forma en que opera el *Ius Imperium* del Estado; para el caso de Guatemala, el carácter formal de la norma estriba en que el Congreso de la República, es el único organismo del Estado con facultades para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios. En el mismo, son nulas de pleno derecho las normas inferiores a la ley que contradigan lo establecido en ella, y se extiende el concepto de lo que debe normar un reglamento señalando que éste debe concretarse a lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer procedimientos más no a modificar lo previamente instituido en la norma ordinaria ya que de hacerlo se estaría ante un reglamento inconstitucional.

Los principios de legalidad y reserva de ley enmarcan una situación dependiente ya que son concordantes, el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una ley y el segundo regula que para que esa ley sea válida debe ser creada por el órgano competente en el caso de Guatemala, el Organismo legislativo es el elemento competente para la realización de esta función. El principio de reserva legal se encuentra regulado en el Artículo 171, literal c) de la Constitución Política de la República el cual regula: “Las atribuciones del Congreso... c) decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.



En conclusión, el principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al Derecho tributario “nullum tributum sine lege” por lo tanto, la ley debe establecer cuales son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, período fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, período fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, sanciones e infracciones.

2.2. Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido.

En el mismo los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica.

Actualmente la legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago y se encuentra contenido en la Constitución Política de la República en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”.

Al analizar la norma citada se desprende que la misma inspira protección hacia los



contribuyentes con menor capacidad contributiva, ya que expresa que el sistema tributario deber ser justo. Se tiene que dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a derecho y significa la existencia de justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad. Este principio obliga al Estado a aplicar actividad contributiva contributiva en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo a mayor renta, mayor impuestos a mayor riqueza mayor pago tributario, además cabe mencionar que el tributo grave una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo. Al régimen especial de pago para los pequeños contribuyentes que no se aplica a los contribuyentes normales o a las empresas mercantiles, como es el caso de los pagos trimestrales del 5% contenido en el tercer párrafo del artículo 50 de la ley en mención, también la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias beneficia a los pequeños contribuyentes del IVA, con exonerarlos del pago del IEMA (artículo 5 literal de la ley del IEMA). Por su parte, el Artículo del Acuerdo Gubernativo 596-97 Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, regula algunas consideraciones sobre las personas que no se encuentran obligadas a presentar declaración jurada anual del ISR.

2.3. Principio de igualdad

El principio de igualdad se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo cuatro anteriormente citado.



El mismo es aplicable al campo tributario en el sentido que toda la ciudadanía tiene la obligación de pagar tributos, pero tomando en consideración el lugar de la persona en la sociedad y en la economía.

En relación a ello, la Corte de Constitucionalidad es coincidente en varios fallos sentando doctrina legal y pronunciándose en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son iguales en iguales condiciones.

“El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”.¹¹

2.4. Principio de generalidad

Es el principio de aplicación para todo el derecho, debido a que se basa fundamentalmente en que la ley tiene que ser de observancia general, o sea que las normas tributarias tienen aplicabilidad a todos los habitantes de la República guatemalteca.

Además, cuentan con determinadas limitaciones, como puede serlo la aplicación del principio de capacidad de pago a la cual todos tienen la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los impuestos.

¹¹ Lobato Rodríguez, Raúl. **Derecho fiscal**, pág, 120.



Es fundamental señalar que se tiene que contribuir de conformidad con la capacidad de pago con el cual cuenta cada contribuyente.

“El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, en la medida que tengan la necesaria capacidad contributiva puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley”.¹²

Este principio exige a todas las personas que cuenten con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no tomándose en consideración en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria a parte de las que aparezcan como inexcusables por motivaciones de orden político, social, económico y cultural.

“A finales del siglo pasado se comenzó a estudiar por parte de la doctrina la aptitud de los contribuyentes para pagar impuestos. De ello se determina la necesidad del derecho a la subsistencia y debe gozar de los medios económicos indispensables para mantener su existencia”.¹³

El principio anotado es regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135 literal d):”Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”.

¹² Sainz de Bufanda, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**, pág. 29.

¹³ **Ibid**, pág. 35.



También, el principio de generalidad se encuentra regulado en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo uno: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción de las relaciones tributarias y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.

2.5. Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad tiene relación con el principio de capacidad de pago y puede inclusive confundirse con el mismo. Establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado de la población guatemalteca, no tiene que interferir con el derecho de propiedad y que por ende los tributos no tienen que ser de carácter confiscatorio de los bienes que pertenecen al contribuyente.

“Cada contribuyente tiene la obligación de cumplir con el deber constitucional de pagar los tributos sin que estos atenten contra su derecho de propiedad y por ende el sistema tributario tiene que encontrarse determinado de forma que toda la población guatemalteca se encuentra en la obligación de pagar los tributos de forma proporcional



y de conformidad a su riqueza”.¹⁴

La exigencia fundamental de todo sistema tributario consiste en que las cargas se tienen que adaptar a la capacidad económica de los ciudadanos en proporción a la manifestación de la riqueza.

“No podrán obtenerse tributos sino con la condición que la propiedad privada no se vea absorbida por la dureza de los tributos e impuestos, teniendo en cuenta que el derecho de poseer bienes en privado no ha sido dada por la ley, sino por la naturaleza, y, por tanto, la autoridad pública no puede abolirlo, sino solamente moderar su uso y compaginarlo con el bien común”.¹⁵

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su segundo párrafo recoge este principio señalando la prohibición existente de los tributos confiscatorios: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la 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”.

También el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula este principio al señalar la prohibición a la confiscación sin tomar en consideración la imposición de multas confiscatorias: “Protección al derecho de propiedad. Por causa de

¹⁴ García de la Mora, Leonardo. **Derecho financiero y tributario**, pág, 70

¹⁵ **Ibid**, pág. 46.



actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna.

Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder el valor del impuesto omitido”.





CAPÍTULO III

3. El crecimiento turístico

Es fundamental señalar los datos generales de Guatemala, su marco económico, laboral, sectores turísticos de importancia, los incentivos a la inversión y la información sobre las ayudas a la internacionalización ofrecidas por diferentes organismos.

Se tiene que llevar a cabo de manera ordenada la promoción, el desarrollo y el incremento del turismo en el país mediante el planteamiento integral de los recursos nacionales de interés público, con la finalidad de obtener los mayores beneficios del sector cuya gestión es correspondiente al Instituto Guatemalteco de Turismo.

Dentro del territorio nacional tienen que ser establecidas las zonas y los centros de interés turístico y además se debe elaborar de forma técnica los planes de promoción y de ordenación para su adecuado desarrollo, a través de una debida política de fomento que al efecto tiene que llevar a cabo la entidad estatal encargada de las actividades turísticas.

Además, el sector privado tiene que ser estimulado con la finalidad de promover la inversión de capitales para la consecución de los fines previstos dentro de dicha planificación.



La Ley de Fomento Turístico Nacional vigente regula en el Artículo uno regula: Instituto Guatemalteco de Turismo, queda facultado para proceder a la ordenación turística del territorio nacional, por medio de planeamiento y desarrollo de zonas y centros de interés turístico nacional, en áreas de dominio público y privado.

Las construcciones, instalaciones y demás actividades que se realicen en el país por personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras, con la finalidad de promover, desarrollar e incrementar el turismo, deberán enmarcarse dentro de la ordenación general prevista por dicha entidad, la que debe aprobar los planes respectivos par su creación y funcionamiento. Sólo bajo estas condiciones podrán otorgarse los beneficios en la presente ley”.

3.1. Datos geográficos

“La República guatemalteca se encuentra situada en el istmo centroamericano, ocupando una extensión de 108,899 kilómetros cuadrados, de los cuales dos mil quinientos kilómetros cuadrados son correspondientes a ríos y lagos”.¹⁶

“Guatemala tiene diversos límites geográficos: tiene fronteras con México (960 km); al norte y al oeste, con Belice (266 km); con el mar Caribe y Honduras (256 km); al este, al sudeste y con el Salvador (203 km); y al sur con el océano pacífico (254 km)”.¹⁷

¹⁶ Nalle, José. **Guatemala para el turista**, pág, 22.

¹⁷ García de Fuentes, Ana. **Turismo y desarrollo regional**, pág, 40



En cuanto a la longitud de sus costas, el país se encuentra situado geográficamente en una zona bastante privilegiada. Tiene una franja de costa al este de 148 km en el Mar Caribe y de 254 km en el Océano Pacífico.

En el territorio de la República de Guatemala existen accidentes orográficos y fluviales. La topografía guatemalteca presenta elevadas montañas, una zona de altiplano, grandes volcanes, la selva en el Petén, y la zona costera en el Pacífico y en el Atlántico.

La cadena volcánica recorre el país de oeste a este con más de treinta volcanes, algunos de los cuales superan los 4,000 metros de altitud y cuatro de ellos se encuentran en actividad volcánica constante.

Es de importancia hacer mención de las tierras altas, el altiplano, se encuentra situado entre dos llanuras, destacándose por su extensión y por ser la zona de población indígena de mayor importancia.

Entre los ríos del territorio de la República guatemalteca destaca el río Dulce, el cual nace en el lago Izabal y desemboca en el Atlántico, siendo ésta una de las zonas turísticas del país mas apreciada por su naturaleza.

Los lagos son numerosos y grandes. El lago Izabal es rico en fauna, pesca y es el de mayor extensión. El lago Atitlán es otro de los atractivos turísticos de Guatemala. También se encuentra el de Petén Itzá, el Guijo, el Ayarza y el de Amatitlán que son



otros lagos importantes.

Las zonas climáticas se encuentran determinadas por la altitud. Las tierras calientes se agrupan 600 ó 700 metros con temperaturas medias entre los 25° y 32° que se localizan en las llanuras costeras y en los valles fluviales.

Entre los 700 y 1800 metros de altitud se encuentran las tierras templadas, localizadas en el Altiplano. Por encima de los 1899 metros, aparecen las tierras frías, entre los 15° y 25° centígrados con notable oscilación diurna y anual.

Las precipitaciones son más intensas en la región atlántica que en la práctica. El régimen de lluvias va de mayo a octubre, pero en el sector Atlántico, se prolonga la época de lluvias.

3.2. Forma de gobierno y datos de importancia

Guatemala es una república presidencialista, democrática y representativa cuyo presidente es elegido por un período improrrogable de cuatro años.

Es el país del istmo centroamericano con mayor población absoluta, siendo su capital Guatemala la más poblada, siguiéndole Quetzaltenango, Escuintla y Puerto Barrios con una población muy inferior.



Su jornada laboral no puede exceder de ocho horas ni de 44 horas semanales distribuidas en cinco o seis días a la semana. Las vacaciones son de 15 días anuales. Los trabajadores pueden sindicarse de forma libre sin la necesidad de autorización previa.

Su régimen de atención social se encuentra cubierto por la seguridad social guatemalteca obligatoria para todos los empleados. Su tipo de educación es pública, aunque también hay centros privados.

No se exige vacunación antes de entrar al territorio de la República de Guatemala, pero si se viaja a la Costa del Pacífico o a la selva de El Petén, es recomendable tomar alguna medicación contra el paludismo y tener precaución con el cólera, tifus y fiebre amarilla. Se recomienda no ingerir alimentos crudos ni agua que no se encuentre debidamente embotellada.

3.3. Infraestructura

La red básica cuenta con una longitud aproximada de 15100 km, de los cuales solamente el 22 % se encuentra asfaltado. La modernización de la infraestructura de transportes por carretera es una prioridad para el país.

La red ferroviaria es elevadamente deficiente. Se encuentra construida para facilitar el transporte de los diversos productos agrícolas de exportación hasta los puertos de



embarque, conectando la frontera mexicana con los puertos, pasando por la capital.

Los principales puertos guatemaltecos son Santo Tomás de Castilla y Puerto Barrios en la costa atlántica y Puerto Quetzal, Puerto de San José y Champerico en la costa del Pacífico. El puerto de Santo Tomás de Castilla es el más importante por el volumen de mercancía industriales y el Puerto Quetzal es el que dispone de instalaciones más modernas, por ello pasa el ochenta por ciento del tráfico marítimo.

Guatemala cuenta con dos aeropuertos internacionales. El primero de ellos es el la Aurora que se encuentra ubicado en la ciudad capital y es el de mayor importancia y el segundo es el de Santa Elena, que se encuentra ubicado en el departamento del Petén y que realiza vuelos a México.

3.4. Mercado turístico

Después de la firma del tratado de paz en el año 1996, el turismo de Guatemala ha experimentado un nuevo crecimiento. En la actualidad el turismo consiste en la segunda fuente de importancia de divisas extranjeras.

La Ley de Fomento Turístico Nacional vigente regula en el Artículo dos: “Las zonas de interés turístico nacional, comprenderán extensiones del territorio en áreas urbanas o rurales de la nación o de los particulares que presenten un conjunto efectivo o potencial de atractivos turísticos, debiendo someterse a programas especiales de promoción,



conservación y desarrollo. En estos programas debe preverse en toda amplitud relativo a la construcción de instalaciones adecuadas, capacidad de alojamiento, servicios públicos y privados, medios de comunicación y transporte, aprovechamiento por la población de incremento de la corriente turística, apoyo a las industrias afines, especialmente las de artesanía y otras que sean convenientes a los fines de esta ley. Corresponde al Instituto Guatemalteco de Turismo la determinación de las zonas de interés turístico nacional, y sus disposiciones con relación a las mismas tendrán el carácter de planes generales de ordenación turística.

Las zonas de interés turístico podrán ser:

- a) De desarrollo: aquellas cuyo potencial se puede desarrollar en forma inmediata y que sus condiciones de infraestructura permitan la facilidad de acción a corto plazo; y
- b) De reserva: aquellas cuyo desarrollo no es factible a corto plazo pero que se deben proteger y preservar para el futuro.

Las declaraciones de zonas de reserva será hecha por el Instituto Guatemalteco de Turismo. Los acuerdos que se adopten para los efectos de este Artículo se deberán publicar en el Diario Oficial”.

“El Gobierno guatemalteco se ha marcado como objetivo que los ingresos del turismo superen a los del café. El objetivo principal es hacer de Guatemala un destino de



turismo y de negocios en primer orden”.¹⁸

Los distintos acuerdos firmados han multiplicado las rutas y han mejorado el acceso de los visitantes internacionales del país. La oferta hotelera de Guatemala ha aumentado considerablemente con la presencia de las principales cadenas internacionales.

El Artículo tres de la Ley de Fomento Turístico vigente regula: “Los Centros de Interés Turístico Nacional serán declarados como tales por el Instituto Guatemalteco de Turismo, tomando en consideración las áreas determinadas del territorio que presentan condiciones especiales de atractivos turísticos, así como que reúnan los requisitos mínimos de capacidad de alojamiento, extensión superficial y servicios adecuados, que para cada caso exija el Instituto. Estos centros podrán estar situados dentro o fuera de las zonas de interés turístico nacional, y la declaratoria respectiva será hecha de oficio o a solicitud de parte interesada, mediante el procedimiento previsto en esta ley. Los acuerdos que se emitan para la declaratoria respectiva se publicarán en el Diario Oficial”.

Desde el punto de vista turístico es de importancia destacar las zonas de Petén, el Altiplano, la zona Central, la Costa Sur, la zona Oriental y la zona de Verapaces.

¹⁸ Rodríguez, Alejandro. **Estudio general del desarrollo del turismo**, pág. 20.



3.5. Actividades turísticas de interés

Guatemala cuenta con impresionantes reservas naturales donde se practican todo tipo de deportes como senderismo, paseos en bicicleta, observación de aves y vuelo libre. El senderismo se puede practicar entre otros en la reserva de Tikal, situada al norte del país, en el cerro Caluí, donde se observa uno de los paisajes de mayor belleza sobre el lago Petén Itzá o en el Biotopo del Quetzal y en los volcanes como San Pedro, al sur del lago Atitlán, Santa María, el Tajumulco, el Pacaya, al sur del lago de Amatitlán.

El Artículo cinco de la Ley de Fomento Turístico vigente regula: “El Instituto Guatemalteco de Turismo previo los estudios necesarios queda facultado para hacer de oficio la declaratoria de centros de interés turístico nacional, fijando en cada caso las condiciones mínimas sobre capacidad de alojamiento, extensión superficial, servicios adecuados y las demás que estime pertinentes a las cuales deben sujetarse obligatoriamente las personas que deseen efectuar inversiones en dichos centros, con fines turísticos. Los particulares podrán asimismo, solicitar al Instituto Guatemalteco de Turismo que determinada área sea declarada como centro de interés turístico nacional y para tal efecto, a su solicitud deberán adjuntar los planes de promoción turística y ordenación urbana, así como los relativos a las construcciones, edificaciones e instalaciones que pretendan efectuar. Deberán además, informar detalladamente sobre los extremos a que se refiere el párrafo primero de este Artículo, en cuanto a las condiciones mínimas requeridas para cada centro.



Hechos los estudios del caso y dentro de un término que no excederá de tres meses a contar de la fecha de presentación de la solicitud, el Instituto procederá en forma que se indica en el Artículo 4º dando su aprobación a los planes y haciendo la declaratoria que corresponde”.

La mayoría de playas de la costa del Pacífico son de arena negra. En la Costa Atlántica, se encuentran playas que rodean la bahía de Amatique, donde a través del navegable río Dulce desembocan las aguas del lago Izabal o las playas del Golfo de Honduras, las de Punta de Palma y Punta de Manabique.

El Artículo seis de la Ley de Fomento Turístico regula: “Si un centro de interés turístico nacional esta situado en áreas propiedad del Estado, Instituto Guatemalteco de Turismo, deberá remitir el expediente al Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía a efecto de que se emita el correspondiente acuerdo gubernativo que ordene la venta o arrendamiento, según el caso de tales áreas, exonerándose de los requisitos de licitación pública. Para estos efectos se deberán practicar avalúos por la Dirección General de Rentas Internas, y el precio de los bienes no podrá ser inferior al valor promedio fijado en tales avalúos. Si estas áreas estuviesen en todo o en parte arrendadas, o dadas en cualquier otro concepto a personas o entidades públicas o privadas, por interés público quedan automáticamente vencidos los plazos de los respectivos contratos o las autorizaciones, sin necesidad de ulterior declaración, debiendo procederse en la forma que determine el Reglamento de la presente ley, pero



se pagarán daños y perjuicios a la persona afectada, lo que se resolverá de acuerdo con el Reglamento”.

3.6. Turismo cultural

La parte central de Guatemala es una región de importancia y fascinante tanto para quienes aprecian la naturaleza como también para quienes tienen interés en las costumbres populares. Es de importancia anotar que es bastante visitado el Lago de Atitlán, la Antigua Guatemala y Chichicastenango.

En las montañas es posible visitar algunos centros arqueológicos, entre los cuales se destacan las ruinas de Iximché, Utatlán y Zaculeu, aunque ninguno de estos lugares puede competir con los sitios arqueológicos de El Petén, departamento en el cual se encuentran algunos de los más importantes del mundo. Entre ellos sobresale la ciudad maya de Tikal, que encierra tesoros como palacios, pirámides, estelas, templos y santuarios.

El Artículo siete de la Ley de Fomento Turístico Nacional regula: “Para los fines de esta ley, el Instituto Guatemalteco de Turismo, tendrá derecho de instar la expropiación de áreas de propiedad privada y se entenderá que para el Fomento Turístico Nacional la expropiación será por razones de utilidad colectiva, beneficio o interés público, pero en todo caso concreto deberá comprobarse que los bienes expropiados serán destinados exclusivamente a obras de interés turístico nacional. Las empresas interesadas en



realizar determinadas obras de interés turístico, deberán llenar los requisitos que establezca el Reglamento respectivo, cumpliendo en todo caso con la presente ley. Toda expropiación se hará de conformidad con la ley de la materia y sus reformas, pero el Instituto Guatemalteco de Turismo, queda facultado para adjudicar a títulos onerosos los bienes expropiados de propiedad privada a las empresas interesadas, teniendo prioridad en todo caso la empresa que inicialmente denuncie la propiedad de que se trate y haya llenado los requisitos establecidos en el Reglamento. cuando se trate de la venta de cualquier bien, el precio de los mismos no podrá exceder del valor efectivo del bien expropiado, incluyendo los gastos propios de la expropiación y un cuatro por ciento, a favor del Instituto de Turismo por concepto de gastos de administración y el uno por ciento, a favor de las municipalidades donde se encuentren situados los centros turísticos. Cuando se declare una zona de desarrollo turístico en propiedad privada, en cualquier estado del expediente, hasta antes de ser adjudicada, el propietario tendrá prioridad sobre cualquier otra persona individual o jurídica, para que se le permita desarrollar planes turísticos y acogerse a los beneficios de esta ley”.

3.7. Inversiones e incentivos turísticos

El inversor extranjero goza en Guatemala de iguales derechos que los nacionales, prohibiendo cualquier acto discriminatorio. Estos pueden tener participación en cualquier actividad lícita en el país, como también en cualquier proporción en el capital social de sociedades lucrativas.



Existe el libre acceso a las divisas, a excepción de casos de graves problemas en la balanza de pagos. Se reconoce el derecho a la propiedad privada referente a que el Estado guatemalteco no puede expropiar directa o indirectamente una inversión de un extranjero a excepción que sea por causa de utilidad colectiva, beneficio social o interés social debidamente comprobadas, en cuyo caso tiene que hacerse con apego a la legalidad previa indemnización.

Es fundamental brindar protección a las importaciones y exportaciones de bienes y servicios de lícito comercio y para el desarrollo adecuado de las actividades del inversor, y se prohíbe la imposición de condiciones para la instalación o el mantenimiento de la inversión extranjera.

La Ley de Fomento Turístico recoge exoneraciones arancelarias para los productos destinados al desarrollo de actividades turísticas y fiscales durante los primeros años de instalación.

3.8. El desarrollo del crecimiento turístico

La valoración y conservación de las manifestaciones y expresiones culturales tiene que prevalecer sobre los intereses del turismo. La interacción e intercambio entre los turistas y las comunidades tiene que fundamentarse en su ámbito territorial.

Los beneficios generados por la actividad turística tienen que propiciar el mejoramiento

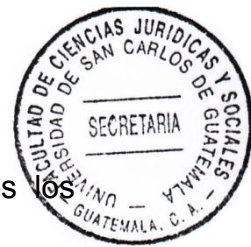


de la calidad de vida de las comunidades, entendiendo que el concepto de calidad de vida, implica la satisfacción de las necesidades físicas, mentales y espirituales del ser humano.

El desarrollo del turismo étnico debe propiciar y fortalecer el respeto, conservación y uso sostenible de los recursos naturales de las comunidades.

La Ley de Fomento Turístico vigente regula en el Artículo ocho: “La declaratoria de interés turístico nacional de las zonas de centros implicará los siguientes efectos:

- a) Ejecutoriedad inmediata de los planes de Promoción Turística aprobados por el Instituto Guatemalteco de Turismo;
- b) Obligatoriedad para la administración y el sector privado, de cumplimiento de las disposiciones sobre ordenación turística contenidas en los planes;
- c) Otorgamiento de las autorizaciones para adquisición de los bienes por personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras;
- d) Derecho preferente para la obtención de créditos, entendiéndose implícita la declaración de utilidad pública en todos los proyectos con relación al centro de que trate;
- e) Expropiación forzosa de las áreas de dominio privado en los términos previstos en el Artículo anterior;
- f) Exoneración de los requisitos de licitación pública en los casos de venta y arrendamiento de bienes nacionales. Las personas naturales o jurídicas extranjeras gozarán de las prerrogativas a que esta ley se refiere, con las



limitaciones que las leyes vigentes establezcan. Sin embargo, en todos los casos se dará preferencia y prioridad a empresas nacionales ya establecidas o a ciudadanos guatemaltecos”.

“El turismo étnico es la actividad enfocada en el conocimiento, valoración y conservación de los rasgos culturales propios, actuales y ancestrales, tangibles e intangibles, de los grupos étnicos de la cultura maya gestionada, organizada y promovida por parte de sus comunidades, que desempeñan el papel de anfitrionas y principales beneficiarias”.¹⁹

El Artículo nueve de la Ley de Fomento Turístico vigente regula: “Los interesados en realizar inversiones en los términos previstos por esta ley, para cada centro de interés turístico nacional, gozarán de los beneficios respectivos, debiendo obligarse a construir y poner en condiciones de funcionamiento dentro de un término no mayor de dos años, las edificaciones o instalaciones que hayan sido aprobadas, de conformidad con el Reglamento”.

3.9. La industria del turismo

La importancia del sector turístico en Guatemala se encuentra en continuo crecimiento y la tendencia sigue siendo elevada en lo relacionado a su participación en el empleo. La oferta turística en el país se encuentra concentrada en el ámbito cultural y natural, en

¹⁹ Torres, José. **El turismo como un fenómeno social**, pág. 14.



productos comunes a los países de su entorno, pero con una clara diferenciación en el aspecto cultural.

Actualmente, Guatemala es conocida a nivel mundial principalmente por su riqueza cultural, la cual se pone de manifiesto mediante múltiples expresiones como las costumbres, tradiciones, valores, artesanías y otros elementos que identifican a cada una de las etnias que habitan el país.

A pesar de esta gran riqueza cultural, el contacto y la experiencia con la cultura a estado ahora alejada de iniciativas de turismo, ya que los destinos turísticos tradicionales contemplan la visita a mercados, sitios arqueológicos y monumentos históricos, pero no es común el intercambio directo con comunidades anfitrionas.

“El turismo étnico es un segmento del turismo cultural y hace referencia a un tipo de turista interesado en conocer comunidades con usos y costumbres diferentes mediante un estrecho contacto con las poblaciones anfitrionas”.²⁰

La estrategia para desarrollar el turismo étnico se fundamenta en las siguientes consideraciones: el turismo en Guatemala es el sector con mayor dinamismo del sistema productivo; contribuye a la diversificación de la oferta de productos turísticos y a captar nuevos mercados incidiendo así sobre la tendencia creciente de desarrollo del sector; inclusión de las poblaciones indígenas en la gestión de la actividad turística

²⁰ Quezada Castro, Renato. **Elementos del turismo**, pág, 60.



generadora de oportunidades económicas y de empleo; importancia de la existencia de un segmento de turista en aumento de experiencias donde se prime la interacción con las poblaciones anfitrionas.

El turismo busca regiones de atención al público, como lo son: Antigua Guatemala, Chichicastenango, Lago de Atitlán, Sacatepéquez, Chimaltenango, Totonicapán, Quiché, Huehuetenango, San Marcos, Sololá, Suchitepéquez, Retalhuleu, Quetzaltenango y las Verapaces.

Es de importancia señalar que el patrimonio cultural de las comunidades indígenas no se ha promovido a la fecha como un valor agregado del producto turístico del país.

Además es de importancia generar un impacto económico y social que sea significativo para beneficiar a la población indígena y a los empresarios rurales en situaciones poco favorables.

Es esencial que las comunidades mayas en zonas turísticas sean competitivas para que puedan acceder a los beneficios de la actividad turística. Se tiene que potenciar las capacidades de las comunidades mayas en Guatemala en el diseño, organización y comercialización de productos de turismo de un modo sostenible.



3.10. Mercadeo y comercialización turística

Es fundamental la creación de paquetes turísticos basados en la diversidad y en la riqueza de la cultura maya, donde las comunidades son las anfitrionas de los servicios ofrecidos.

Es de importancia dar a conocer el calendario maya, la visión de la naturaleza y la medicina natural. Se tienen que llevar a cabo las siguientes actividades: planificación y diseño de los circuitos, señalización de los circuitos, recopilación de las expresiones de la planificación y diseño de los circuitos, interpretación de las expresiones culturales, organización y acondicionamiento de centros de visitantes de la cultura maya y diseño de paquetes turísticos.

El Artículo diez de la Ley de Fomento Turístico regula: “Las personas individuales o jurídicas que al amparo de la presente ley realicen en un centro o zona declarado de interés turístico nacional, inversiones, obras, construcciones, instalaciones, servicios o actividades relacionadas con el turismo, gozarán con el término de diez años de los siguientes beneficios:

- a) Reducción hasta el cincuenta por ciento de los impuestos que graven los actos de constitución y ampliación de sociedades que tengan por objeto dichas actividades;



- b) Exoneración de todos los impuestos y derechos sobre importación, así como cargos y sobrecargos, sobre materias primas, materiales de construcción, equipos, aparatos, vehículos o embarcaciones de cualquier clase, utensilios, mobiliarios y enseres en general, designados a tales instalaciones y construcciones, así como sobre los aparatos, equipos y objetos de entretenimiento y diversión para los usuarios de dichas instalaciones, siempre que no sean producidos por la industria nacional o centroamericana en igualdad de condiciones;
- c) Exoneración del pago del impuesto territorial sobre las nuevas construcciones o sobre el valor de las ampliaciones o modernizaciones. Durante el período de las exoneraciones, no podrá imponerse nuevos gravámenes que modifiquen los derechos adquiridos conforme este Decreto, a las personas individuales o jurídicas a quienes beneficie. En la venta de bienes por parte del INGUAT se exonera de todos los impuestos, arbitrios, cargos y sobrecargos”.

Es esencial agrupar y organizar a los grupos de beneficiarios en una red para que puedan desarrollar nuevos productos y venderlos de forma directa en el mercado nacional e internacional.

La Ley de Fomento Turístico vigente regula en el Artículo 11: “Las empresas comerciales o industriales, que en el futuro pretendan instalarse dentro de una zona o centro declarado de interés turístico nacional se sujetarán a lo previsto en esta ley y sus



reglamentos, debiendo en todo caso tener participación el Instituto Guatemalteco de Turismo, para cualquier operación en ese sentido”.

El Artículo 14 de la Ley de Fomento Turístico vigente regula: “El Instituto Guatemalteco de Turismo deberá gestionar y promover, por todos los medios a su alcance que los particulares realicen las inversiones para las zonas o centros de interés turístico nacional, otorgando la asesoría técnica que para el efecto le sea requerido.

Es fundamental elevar la competitividad de los miembros de la red turística guatemalteca desarrollando para el efecto paquetes y servicios turísticos que cumplan efectivamente con los estándares de calidad del turismo étnico. Se tienen que llevar a cabo las siguientes actividades: organización de cursos de capacitación turística, asistencia técnica para las empresas turísticas y facilitación al acceso al crédito para las personas involucradas.

Es fundamental la creación de canales para la comercialización de los paquetes y productos de turismo étnico, para generar demanda en mercados potenciales. Las actividades tiene que incluir: plan de mercadeo, desarrollo de marcas para identificarse en el mercado turístico incluyendo manual de aplicaciones, desarrollo de herramientas de mercadeo y comercialización.



CAPÍTULO IV

4. Los beneficios fiscales como incentivo del crecimiento turístico guatemalteco

En Guatemala existe una extensa utilización de incentivos tributarios al servicio de múltiples y heterogéneos propósitos y la conservación de los incentivos tributarios concedidos. La suma de los fiscales puede integrar un presupuesto peculiar. Existe una vinculación sobre el poder legislativo que, obviamente alcanza de lleno al poder ejecutivo.

El presupuesto del Estado guatemalteco para los beneficios fiscales no es un mero instrumento formal, sino una útil herramienta que sirve para informar a los ciudadanos de la magnitud de los recursos dejados de recaudar en esta vía y de los sectores de contribuyentes a los que beneficia, así como también para conocer con exactitud la eficacia y eficiencia de los beneficios fiscales concedidos.

Para ello no basta con la cuantificación separada de los beneficios fiscales, sino que, además, es necesaria la transparencia sobre los fines y el destino de los fondos públicos que se dejan de ingresar en forma de beneficios tributarios.

En definitiva, pues, es necesario no sólo conocer la cuantía y la distribución por impuestos o por políticas de gasto, sino de saber también cuáles son sus efectos



recaudatorios y, consiguientemente, los efectos sociales y económicos que van a provocar, aportando así información para la toma de las decisiones públicas adecuadas en cada momento.

“En la actualidad el procedimiento empleado para cuantificar los beneficios fiscales es el denominado método de la pérdida de ingresos. En los impuestos directos, las estimaciones se llevan a cabo en función de su repercusión recaudatoria en el momento de liquidar el tributo, por los que los cambios normativos tienen su reflejo en el ejercicio que se produce en la liquidación del tributo”.²¹

4.1. Definición de beneficios fiscales

“Los beneficios fiscales son la expresión cifrada de las disminuciones en los ingresos públicos del tesoro debidas a las exenciones, bonificaciones, desgravaciones e incentivos fiscales con que a través de las disposiciones del ordenamiento tributario se trata de beneficiar a distintos grupos de contribuyentes”.²²

Los beneficios fiscales se definen de la siguiente forma: “Son 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”.²³

²¹ González López, Leopoldo. **El sector público y el sector presupuestario**, pág, 20.

²² **Ibid**, pág. 29.

²³ García de la Mora, Leonardo. **Derecho financiero y tributario**, pág, 29.



También se definen al señalar que: “Los beneficios fiscales son todas aquellas exenciones y bonificaciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura propia del tributo y constituyen discriminaciones a favor de determinadas rentas o actividades con el objeto de facilitar la consecución de objetivos económicos y sociales”.²⁴

“Los beneficios fiscales son la expresión cifrada de la disminución de los ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá en un ejercicio como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social”.²⁵

4.2. Importancia de los beneficios fiscales

En la hipótesis condicionante tributaria se encuentran descritos determinados hechos y situaciones que llevados o producidos por una persona en un lugar y tiempo determinado hacen aplicable la consecuencia jurídica que consiste en la obligación de hacer efectivo el pago del tributo.

Existen hechos y situaciones descritas de manera hipotética, en la misma norma, o en otras normas del mismo ordenamiento tributario que tienen el efecto de neutralizar o de anular la consecuencia jurídica que se deriva de la configuración del hecho imponible.

²⁴ **Ibid**, pág. 33

²⁵ Pérez. **Ob. Cit.**, pág, 40.



Estos hechos o situaciones que se encargan de debilitar la eficacia generadora de tributos son la excepción a la generalidad del tributo, proveniente del acaecimiento del hecho imponible y se denominan exenciones y benéficos tributarios.

Las exenciones tributarias son la consecuencia de llevar a cabo el hecho hipotético de pagar el monto tributario que la ley ordena. La consecuencia de la realización de la hipótesis neutralizante tributaria consiste en impedir de forma total o parcial el pago del monto tributario. La misión neutralizante consiste en destruir la consecuencia de la realización del hecho imponible.

Entre las clases de exenciones, se encuentran las siguientes:

- a) Exenciones subjetivas: consisten en aquellas en las cuales la circunstancia neutralizante consiste en un hecho o situación referente a la persona del destinatario legal del tributo, por lo que lo identifica de forma plena y se considera un beneficio para el sujeto en particular.
- b) Exenciones objetivas: son aquellas en las cuales la circunstancia neutralizante se encuentra de forma directa relacionada con los bienes que son constitutivos de la materia imponible, sin que exista influencia alguna de la persona destinataria legal del tributo o sea del sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria. Estas no toman en consideración al sujeto en particular, pero si a los bienes que son propiedad de un sujeto no determinado.
- c) Beneficios tributarios: los mismos configuran un beneficio tributario, cuando entre el hecho hipotético imponible y la consecuencia jurídica de pagar el tributo se



separan de forma parcial o totalmente. Se les conoce como franquicias o desgravaciones tributarias, existiendo para el efecto tres tipos de beneficios tributarios:

- Neutralización cuantitativa parcial cuando el sujeto pasivo paga el tributo pero en menor cantidad al tipo impositivo determinado en la ley.
- Neutralización temporal parcial, la cual consiste en que no se disminuye el monto del tributo, pero se dispensa del pago por un período de tiempo.
- Los montos que el Estado entrega a los particulares en casos excepcionales por motivaciones de incentivo fiscal, como los subsidios.

4.3. Elementos de los beneficios fiscales

Los elementos de los beneficios fiscales se resumen de la siguiente forma:

- a) Son figuras fiscales y no pueden acogerse a las mismas la generalidad de los contribuyentes. Implican una reducción de la base imponible o de la cuota de determinados sujetos pasivos beneficiados.
- b) Consisten en desviaciones de la estructura normal de un impuesto, insertadas de forma directa en la norma reguladora y por ende sometidas al principio de legalidad.
- c) Persiguen objetivos de política fiscal y el instrumento alternativo para el logro de los mismos es una subvención directa.
- d) Su carácter es coyuntural



4.4. Relación jurídico tributaria

Consiste en uno de los elementos de mayor importancia de los tributos, debido a ser el vínculo que une al particular con el Estado guatemalteco, consistente en una obligación de dar y coloca al contribuyente como un deudor tributario, siendo su análisis de vital importancia en el derecho tributario.

La relación jurídico tributaria: “Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”.²⁶

Se define también de la siguiente manera: “Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.²⁷

“Es el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma”.²⁸

La definición legal de la relación jurídico tributaria se encuentra regulada en el Artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala:

²⁶ Villegas. **Ob. Cit.**, pág, 88.

²⁷ **Ibid**, pág. 89.

²⁸ Pérez. **Ob. Cit.**, pág, 44.



“La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la relación jurídico tributaria, es correspondiente al derecho público independientemente. Tiene actuaciones del derecho privado y constituye una institución autónoma, y es correspondiente a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de los tributos.

Las características de la relación jurídico tributaria son las siguientes:

- a) Consiste en un vínculo personal que existe entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular tomando en consideración que se cumpla el hecho generador que se encuentra previsto legalmente y que ha llevado a cabo cada una de las personas en el momento y en lugar en el cual este se lleve a cabo.
- b) En la sociedad guatemalteca, siempre es consistente en la obligación de dar cantidades de dinero.



- c) Su fuente exclusiva es la ley, debido a que no se reconoce otro tipo de fuente tomando en consideración el principio de legalidad.
- d) Su nacimiento ocurre al producirse la situación de hecho prevista en la ley y se encuentra identificada en la misma como un hecho generador o hecho imponible.
- e) Cuenta con características de autonomía no solamente con relación a situaciones de derecho privado como a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.

Los sujetos de la relación jurídico tributaria son los siguientes:

- a) Sujeto activo: es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.
- b) Sujeto pasivo: se encuentra representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria.

Los elementos de la relación jurídica tributaria son los siguientes:

- a) Elemento personal: se encuentra compuesto por el sujeto activo y por el sujeto pasivo de la misma.
- b) Hecho generador: también se le denomina hecho imponible. Consiste en la hipótesis legal condicionante tributaria, lo cual significa que es el hecho hipotético descrito en la ley tributaria con una descripción que permite tener conocimiento con certeza de cuales son los hechos o situaciones en el momento de llevarse a



cabo y dan surgimiento a la obligación jurídico tributaria. Los elementos del hecho generador son los siguientes: descripción objetiva de un hecho o situación llevada a cabo por el legislador dentro de la ley, datos necesarios para individualizar a la persona que tiene que llevar a cabo el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos, el momento en que tiene que configurarse la relación del hecho imponible y el lugar donde tiene que acaecer o tenerse por acaecida la relación del hecho imponible.

- c) El objeto impositivo: generalmente los tributos tienen una finalidad de carácter económico, debido a que llevan implícito que su finalidad es la obtención de la percepción de recursos en dinero por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria para la satisfacción sus necesidades financieras y políticas.
- d) El tipo impositivo: también se le denomina elemento cuantificante y consiste en la cuantía o porcentaje que resulta asignado a cada deuda tributaria, siendo este tipo impositivo el que se encuentra debidamente establecido en la ley, y es el valor que el contribuyente tiene que entregar al Estado guatemalteco en concepto de tributo.
- e) Base impositiva: se define como la magnitud resultante de la medición o de la valoración del hecho imponible. En todo caso, tiene que existir relación entre la capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible. “La base imponible como su nombre lo indica, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria. Es la determinación de la obligación tributaria, consistente en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente,



destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.²⁹

Dicha determinación de la obligación fiscal puede darse en cualquiera de los siguientes casos:

- Que la lleve a cabo el mismo contribuyente y a ello se le denomina determinación por el sujeto pasivo.
 - Que el fisco la determine y el mismo autor le llama determinación de oficio; o
 - Que conjuntamente lo hagan ambas partes, fisco y sujeto pasivo, y se le denomina determinación mixta.
- f) Elemento temporal: lo constituye el momento en el cual se configura de conformidad con lo establecido a través del legislador en lo relacionado con la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible. Es fundamental que el legislador conceptúe en la ley lo relativo al elemento temporal del momento en el cual se cumple el hecho generador, y en el que también se cumple el pago.

Es de importancia que se conformen todos los elementos de la relación jurídico tributaria que se encuentra en la misma relación, la cual con la falta de uno de todos estos elementos no existe, por lo que no se puede señalar que la relación jurídico

²⁹ Albina. **Ob. Cit.**, pág, 62.



tributaria si faltase uno de estos elementos, la Constitución Política de la República en el Artículo 239 regula plenamente que en el territorio guatemalteco, estos elementos consisten en la base de la recaudación: “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:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a norma lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Es fundamental la correcta tipificación de las normas tributarias de los elementos constitutivos de la relación jurídica tributaria porque la falta de uno de estos elementos conllevaría a una laguna en la legislación guatemalteca, que traería consigo problemas



en el momento de la determinación del tributo.

El hecho generador consiste en el hipotético establecido en la legislación guatemalteca, el cual tiene que llevarse a cabo a través de la población que le da nacimiento a la obligación jurídico tributaria. Este hecho tiene que encontrarse descrito de manera clara y precisa en la ley para que los sujetos pasivos conozcan con certeza cual de los hechos o situaciones engendran obligaciones tributarias. La creación de un tributo implica que tiene que tenerse una hipótesis condicionante o hecho imponible, la cual contiene los siguientes elementos: descripción objetiva de un hecho o situación que es el aspecto material, los datos necesarios para la individualización de la persona que tiene que llevar a cabo el hecho o encuadrarse en la situación en la cual objetivamente fueron descritos o aspecto personal, el momento en el que tiene que configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho generador o aspecto temporal y el lugar en el cual tiene que acaecer el hecho generador o aspecto espacial.

“El hecho generador consiste en aquel hecho que efectivamente se ha realizado en el territorio, en un determinado momento y que se adecúa perfectamente a la hipótesis legal establecida en la ley dando nacimiento a la obligación tributaria”.³⁰

La importancia del hecho generador se encuentra en que siendo una de las bases de la recaudación determinada en la ley superior como lo es la Constitución Política de la República, tiene que encontrarse debidamente tipificada en la ley ordinaria tanto

³⁰ *Ibid*, pág. 64.



general como específica para su correcta aplicación, debido a que contiene la descripción del hecho que dará nacimiento a la obligación material de pagar el tributo.

La obligación jurídico tributaria nace desde el momento en que el hecho generador, debidamente tipificado en la ley específica como un acto abstracto se concretiza, lo que es lo mismo se lleva a cabo por el sujeto pasivo de la misma obligación, dando nacimiento desde este momento a la obligación del mismo sujeto pasivo de hacer efectivo el pago del tributo en el período de tiempo establecido previamente en la ley, siendo dicho período en Guatemala, semanal, mensual, trimestral o anual.

Existen diversas formas de extinguir la obligación tributaria. Por tratarse de una obligación de dar, la forma típica de extinción es el pago, siendo una obligación de tipo pecuniario, la pretensión principal del acreedor representado por el Estado consiste en el resarcimiento económico.

En materia tributaria además del pago existen también legalmente diversas formas de extinguir la obligación tributaria, las cuales tienen similitud con algunas de las figuras que se encuentran contempladas también en el derecho civil, que aunque sean aplicables a la materia tributaria muestran diferencias sustanciales por ser relativas a la obligación tributaria debidamente tipificada en la legislación guatemalteca.

- a) El pago: consiste en el cumplimiento idóneo, común y mayormente aceptado de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria,



constituyendo el mismo un crédito relativo a la suma líquida y exigible que el contribuyente paga al Estado guatemalteco.

Los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria son quienes se encuentran obligados a llevar a cabo el pago, pero ellos también son quienes pueden realizarlos a través de terceros.

Actualmente existe sobre el sujeto que tiene que llevar a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria diversas teorías, debido a que en materia fiscal este acto lo pueden asumir otras personas que no son el contribuyente, siendo la mismas: el pago por el deudor, el pago por responsables y el pago por terceros.

En lo relacionado a las diversas formas de pago, tanto doctrinariamente como de conformidad con la legislación aceptan otras formas de pago como las siguientes: pago a través de ingreso directo a la caja fiscal o depósito bancario, pago mediante timbres fiscales y pago en especie el cual no se encuentra regulado en Guatemala.

- b) Confusión: es la forma de extinción de la obligación tributaria en la cual el sujeto pasivo de la obligación tributaria como consecuencia de la transmisión de los bienes y de los derechos sujetos a tributo queda colocado en situación de acreedor, por lo que se convierte en acreedor del Estado, y el Estado deja de ser solamente sujeto activo y acreedor convirtiéndose en sujeto pasivo de una obligación.



- c) **Compensación:** la figura de la compensación se encuentra establecida en la legislación tributaria, siendo propia del derecho civil y se configura cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor de forma recíproca. En el campo del derecho tributario el Estado es un sujeto activo de una obligación y sujeto pasivo de otra, y por el otro lado el mismo contribuyente es sujeto pasivo en una obligación y sujeto activo en otra. Al existir este cruce de obligaciones quedan cumplidas las mismas, siempre y cuando la ley lo permita.
- d) **Condonación y remisión:** la condonación de la deuda tributaria le otorga el poder legislativo en la utilización de su poder imperio cuando dicta normas de condonación de los tributos y sanciones fiscales, regularmente se concede la condonación cuando el Estado guatemalteco encuentra imposible por diversas motivaciones el cobro de un tributo, y toma la decisión de condonarlo ya sea parcial o totalmente, siempre en base a una ley anteriormente promulgada.
- e) **Prescripción:** la prescripción es aquella que se conforma cuando el deudor tributario queda liberado de su obligación por la inacción del Estado, por determinado período de tiempo, establecido anteriormente en la ley. De conformidad con la legislación tributaria guatemalteca, todas las obligaciones tributarias son prescriptibles.

La figura de la prescripción no es limitada en el tiempo debido a que la misma cuenta con un elemento negativo que se manifiesta en la interrupción de la prescripción, es una



acción del contribuyente o del Estado que al accionar interrumpe el período de prescripción con lo que se tiene como no transcurrido el plazo que ocurrió con anterioridad al acontecimiento que la interrumpió. El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece las causales de la interrupción de la prescripción.

- f) Novación: doctrinariamente es otra de las formas de extinción de la obligación tributaria y en el actual Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala no aparece regulada, pero en las leyes especiales si se puede normar esta figura que extingue la responsabilidad tributaria.

Se produce cuando se regulariza una norma tributaria, en el caso de que los contribuyentes no paguen en su debido tiempo el tributo quedando extinguida dicha obligación a través del sometimiento del deudor a un régimen de regularización.

Cuando se produce este acto los contribuyentes deudores declaran sus deudas tributarias por tributos omitidos o no pagados en su momento a la administración tributaria y esta aplica una cuota reducida, por lo que surge una nueva deuda tributaria inferior a la que le habría correspondido si se hubiera cumplido en tiempo y forma la deuda tributaria original, el Estado puede novar una deuda tributaria que beneficie al contribuyente solamente a través de una ley debidamente decretada por el Congreso de la República.



4.5. Incentivos para el desarrollo turístico nacional

Es esencial potenciar el turismo como eje dinámico y sustentable del desarrollo.

Guatemala compite por la oferta de servicios turísticos y la falta de una ley de incentivo está dejando rezagado al país en la captación de inversiones extranjeras.

El Artículo 16 de la Ley de Fomento Turístico vigente regula: “En cuanto a las reservas del dominio de la Nación, a que se refiere el Artículo 130 de la Constitución de la República. El Instituto Guatemalteco de Turismo podrá solicitar la declaratoria de recursos turísticos nacionales, siempre y cuando los programas encajen conjuntamente con los planes nacionales de desarrollo, de acuerdo a las disposiciones legales vigentes”.

Es de importancia que existan incentivos a la inversión en el sector turístico bajo el estricto control de las autoridades para que no se constituya un mecanismo de evacuación fiscal ni que tampoco se disminuyan los ingresos tributarios actuales.

El costo de los incentivos fiscales es mayor que los beneficios de la inversión adicional. Es importante buscar otras formas de promoción del turismo, sin que se encuentren basadas en la exención de impuestos y que aumentan el gasto tributario.

No se puede establecer que los incentivos fiscales o cargas tributarias atraigan la inversión extranjera y contribuyan a una mayor inversión nacional. La decisión sobre la



ubicación de una inversión depende de un conjunto de factores, dentro de los cuales los incentivos fiscales tienen una incidencia menor.

Entre los factores determinantes de importancia se encuentra la calidad de la infraestructura, la disponibilidad y calificación de la mano de obra, un sistema tributario coherente y bien administrado, la estabilidad macroeconómica, la seguridad y el respeto al estado de derecho y, en general, un clima de negocios adecuado. Los incentivos fiscales mal administrados crean incertidumbre y dan lugar a posibilidades de corrupción e inequidad entre empresarios, con lo cual pueden desalentar la inversión.

En los países y regiones parecidos, los incentivos fiscales pueden contar con alguna incidencia en lo relativo a la decisión de invertir. La posibilidad de que los incentivos fiscales incidan de manera favorable en el desarrollo de la industria turística de Guatemala se encuentra limitada por tres razones: la inversión en turismo es heterogénea en los países centroamericanos, de forma que los incentivos no se convierten en el único factor con capacidad de incidir en la decisión de invertir. La segunda evidencia fundamentada en la aplicación de las normas ya existentes de turismo en los países centroamericanos no sustenta el argumento de que los incentivos pueden tener incidencia. El tercero, señala que los factores determinantes del desarrollo del turismo en Centroamérica y especialmente en Guatemala, se encuentran vinculados con la falta de un suministro adecuado de bienes públicos y no con la debilidad de la inversión privada.



Si el paquete de determinantes de la inversión en turismo es igual o similar en Guatemala, entonces los incentivos fiscales es muy probable que tengan alguna posibilidad de incidir en la decisión de una empresa para invertir, favoreciendo con incentivos mayores y estables.

Pero, dicha igualdad de condiciones determinante de las inversiones no se aplica al turismo. Los atractivos turísticos de cada país son fundamentales como fuentes de turismo y de inversiones, en dicho sentido Guatemala tiene una gran ventaja: sus atracciones turísticas son mejores y diferentes, no iguales al resto de los países centroamericanos.

Una forma sencilla de ejemplificar la ventaja anotada, y que marca la diferencia del sector turismo con otros sectores consiste en señalar el hecho de que las condiciones para una producción en un país no son las mismas en otro.

Guatemala ya cuenta con productos turísticos claramente diferenciados, que son similares a los recursos naturales con rentas que pueden ser explotadas, y que le dan una ventaja decidida al país que las tiene frente a aquellos que no las poseen. En materia relacionada con el turismo no existe un paquete de condicionantes similares al de los otros países, lo cual es una situación que de forma eventual puede justificar incentivos para competir por inversiones, sino que Guatemala ya cuenta con ventajas que permiten atraer esa inversión. En dicho caso los incentivos fiscales no consisten en la clave para la promoción del turismo y del desarrollo de la industria turística sino que



son la clave para aprovechar esos productos diferenciados que ya tiene y en desarrollo otros.

Guatemala, que no ha tenido una ley de incentivos para el turismo, es el segundo país en importancia en términos de los ingresos de divisas por turismo. Ello evidencia la importancia de los factores determinantes de la inversión y del desarrollo turístico en Centroamérica.

Ello pone en evidencia otros determinantes del desarrollo turístico en Guatemala, incluyendo la seguridad, servicios públicos de alta calidad, sus atractivos turísticos específicos y una activa política de promoción en publicidad y difusión de la información. En el país existen atractivos turísticos que permiten atraer a los turistas y un elevado número de inversiones.

Las empresas dedicadas al suministro de servicios turísticos es incierta y su número puede aumentar fuertemente y de forma imprevista, especialmente cuando el concepto de los servicios turísticos toma una dimensión amplia que permite que se filtren una gran gama de actividades conexas.

No existen criterios territoriales que puedan acotar los beneficios y restringirlos a determinadas zonas prioritarias, y las exenciones generales de los impuestos contrastan con las propuestas más actualizadas que limitan los incentivos a través de disposiciones selectivas referentes a la depreciación del capital o a créditos tributarios



para la inversión.

La inexistencia de claridad relacionada con las condiciones en las que se tiene que aplicar cada uno o el conjunto de incentivos identificados también es contribuyente al riesgo de una amplia gama de beneficiarios vinculados levemente con el turismo, como lo es el hecho de que el Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT), y no la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), tenga responsabilidades de evaluar las solicitudes de exenciones.

4.6. Beneficios fiscales transitorios

No tienen que subestimarse los efectos de la incertidumbre que resulta de la extrema debilidad tributaria de Guatemala. Dicha debilidad puede dar lugar a que una ley de incentivos sea insostenible, y que los agentes económicos no consideren como duraderos los incentivos que se les ofrecen, con lo cual su impacto, sería completamente nulo y eventualmente hasta negativo.

Los gastos tributarios son los que generan menos ingresos tributarios. Ello contrasta con el pasado cuando los denominados motores de la economía, como lo son el banano, algodón, café y caña de azúcar si pagaban los impuestos.



4.7. Debilidad de la inversión turística

Los proyectos de ley de incentivos para el turismo, suponen de forma implícita que el principal obstáculo que enfrenta la expansión del turismo en Guatemala consiste en la debilidad de la inversión privada en determinados servicios, como lo son el transporte, albergues, centros de recreación y convenciones, artesanías, agencias de turismo, arrendamiento de vehículos, puertos y aeropuertos privados.

No reconocen que es de mayor importancia la inexistencia de políticas públicas y de inversión pública en otros servicios como lo son el de seguridad, estabilidad macroeconómica, carreteras y caminos asfaltados, servicios de comunicación adecuados, electricidad, servicios de salud y de limpieza, regulaciones ambientales y efectivas y capacitación a empleados del sector, para la atracción de turistas.

4.8. Los beneficios fiscales y el crecimiento turístico guatemalteco

Los beneficios fiscales se conciben como reducciones de las obligaciones tributarias que aparecen de disposiciones legales como las deducciones, créditos, tasas preferenciales, exclusiones y exoneraciones. La única diferencia con los subsidios directamente entregados por el Estado consiste en que los gastos tributarios no aparecen en el presupuesto nacional y no necesitan que primero se paguen los impuestos y posteriormente se devuelvan como subsidios.



Por lo general, los gastos tributarios tienen ventajas y desventajas. La ventaja principal es que los mismos permiten la rápida transferencia de los recursos a los grupos designados en vez de tributar primero y luego obtenerlos de regreso en la manera de un subsidio. Otra de sus ventajas, es la debatible, y consistente en que se permite evitar los cuestionamientos que aparezcan si fueran gastos que tuvieran que ser aprobados por el Congreso de la República de Guatemala cada año, como parte del proceso presupuestario.

Las desventajas de los beneficios fiscales consisten en que mediante las mismas se disminuyen los ingresos tributarios, son más difíciles de controlar y es necesario controlar su transparencia en comparación a los gastos que se encuentran incluidos en el presupuesto, dificultando con ello la debida administración tributaria y aumentando la desigualdad al beneficiar de manera especial a los contribuyentes de mayores ingresos.

En la actualidad no se justifica una legislación de promoción del turismo fundamentada en el aumento del gasto tributario del Estado. No existe ninguna garantía de que el gasto tributario favorezca un incremento significativo de la inversión privada en el sector del turismo, mientras que sí reduciría considerablemente el monto de recursos disponibles para el gasto y la inversión pública requeridos para crear condiciones favorables para una expansión de la inversión privada en el sector del turismo.

Una acción legislativa para la promoción del turismo y de asegurar la ayuda que proporcionan los beneficios fiscales como incentivo generador del crecimiento turístico,



es que se tiene que dar más atención al conjunto de factores que tienen que ver con los bienes públicos mediante la promulgación de una ley que fomente los acuerdos entre el sector público y privado, con una dimensión territorial, para asegurar inversiones públicas y privadas complementarias que suministren servicios atractivos para los turistas, con base en una visión compartida sobre el tipo de turismo que se quiere promover en Guatemala.

“Al inicio, las teorías privatistas concebían el impuesto como un derecho o carga real similar a la *obligatio ob reb* del derecho romano limitándolo al gravamen inmobiliario”.³¹

La doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares donde el primero proporcionaría servicios públicos y los otros los medios pecuniarios para solventarlos, trasladando al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o precio del seguro derivando en una interpretación de orden privado.

La doctrina publicista aparece vinculada con la teoría orgánica del Estado y en donde se explica el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio tal cual lo acepta la doctrina moderna del derecho financiero.

³¹ **Ibid**, pág. 69.



Se intenta conciliar las doctrinas contractualista y publicista admitiendo el elemento unilateral del tributo como consecuencia de la soberanía del Estado y lo complementa con la aquiescencia del contribuyente manifestada a través del cuerpo electoral. Esta condición, así como la capacidad contributiva excede el campo jurídico y se centra sobre el de las finanzas que no admite la segregación y consideración independiente del aspecto jurídico integrado en el concepto jurídico de actividad financiera.

El carácter público del tributo aceptado actualmente, está concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

"Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma."³²

De acuerdo a esto la coerción que ejerce el Estado es elemento primordial del tributo ya que es creado sólo por su voluntad soberana, prescindiendo de la voluntad individual y motivo de distingo de los ingresos de tipo patrimonial.

El tributo no tiene como elemento característico la finalidad de proporcionar medios al Estado para satisfacer sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas. Si bien es su fin principal, no es el inicio ya que en algunos impuestos se

³² Pérez. **Ob. Cit.**, pág, 100.



busca obtener objetivos extrafiscales como los derechos aduaneros, o de actividades nocivas para la comunidad.

El tributo constituye el más típico exponente de los ingresos públicos, es un recurso generalmente de carácter monetario aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de bienes no dinerarios, no constituye la acción de un ilícito, no tiene carácter confiscatorio.

Dentro de los tributos hay tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Los impuestos son prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.

Los impuestos directos se dividen a su vez en personales y reales según tengan en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza en sí misma sin atender a las circunstancias personales.

La tasa es una categoría tributaria que también deriva del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.



Así, podemos definir a la tasa como la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado. Dicha actividad la presta la municipalidad y es pagada por los vecinos que se encuentran en la jurisdicción, es decir, son vecinos del municipio en cuestión.

Se destaca especialmente el carácter obligatorio de la tasa; no es una prestación voluntaria o facultativa ya que lleva siempre implícita la coerción y la compulsión hacia el responsable ya que desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aún cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada.

Hay que tener en cuenta que todos los servicios estatales son de interés general. Por eso no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en un servicio prestado a favor del obligado ni en la utilidad o beneficio que le reporte, porque no siempre hay una ventaja individual.

Esta categoría comprende gravámenes de distinta naturaleza. Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado. Según esta definición las contribuciones especiales adquieren mayor amplitud que la que le reconocen ciertos doctrinarios que la limitan a la llamada contribución de mejoras por



considerar que gravámenes generales incluidos en esta categoría constituyen verdaderos impuestos. Otros incorporan también las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales, como en caso de utilización de caminos públicos.

Los incentivos fiscales pueden ser de varias clases, como reducir el monto total del impuesto a que se ve afecta una actividad debido a una política estatal de promoción de las inversiones, la exención de impuestos o bien el aumento de los aranceles a productos que pueden competir de mejor manera con los productos que se promocionan.

Las exenciones son las dispensas totales o parciales del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

La ley que establezca exenciones, normalmente especifica las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración. Normalmente la ley que establece exenciones o beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, además existe una tendencia a establecer que el beneficio fiscal otorgado no se aplica a tributos posteriores a su otorgamiento.

Los beneficios fiscales constituyen una novedad en la legislación guatemalteca en lo



relacionado con el control externo, y cuando se ha hecho referencia a las mismas se ha tratado conjuntamente con otras figuras como las subvenciones y ayudas y los avales.

“Los beneficios fiscales consisten en una de las figuras más controvertidas en la doctrina hacendística en relación con la utilidad en la consecución de los objetivos para los que se crean, puesto que el fundamento último de su empleo reside en que la alteración que producen en el principio de equidad impositiva quede suficientemente justificada con el logro del objetivo económico que con ellos se persiga, pero no existen suficientes estudios empíricos que avalen o rebatan las teorías”.³³

En el contexto de reformas tributarias el campo de acción para la instauración de nuevos tributos o de mayores tasas impositiva es cada vez más limitado, por lo que resulta muy valioso disponer de nuevas fuentes de recursos, siendo indispensable conocer su cuantía, su distribución por tributos y por políticas públicas y sus efectos en los ámbitos sociales y económicos en los que se enmarcan los objetivos que con ellos se persiguen.

“La denominación gastos fiscales, que es la inicialmente utilizada para designar los beneficios fiscales, es la traducción de la expresión anglosajona tax expenditure, y nace vinculada a los estudios de los efectos de las exenciones y bonificaciones fiscales introducidas en impuesto sobre la renta de las personas físicas por razones de naturaleza no fiscal, de manera que al ser ingresos dejados de percibir se asemejan en

³³ Sainz. **Ob. Cit.**, pág, 65.



muchos aspectos a los gastos directos”³⁴

Los beneficios fiscales no han sido solamente instrumentos de recaudación, sino también de redistribución de renta y de fomento de determinadas actividades necesarias para el desarrollo nacional tales como inversiones en bienes de equipo, fomento del empleo, adquisición de vivienda y desarrollo del sistema financiero. Es esencial optar por la utilización de ellos y no de subvenciones porque la gestión de los mismos resulta más adecuada para emplear mecanismos discretos en relación con los beneficiarios.

La integración de los beneficios fiscales que afecten los tributos del Estado, constituye una novedad en el derecho presupuestario y pone de manifiesto la preocupación del constituyente por conocer y controlar la aplicación de los mismos.

Los mismos también son llamados gastos fiscales, incentivos tributarios y la doctrina, con algunas excepciones, viene equiparando las expresiones beneficios fiscales y gastos fiscales al tomar en consideración que el empleo de un término u otro se encuentra bajo la dependencia del sujeto e igualmente gasto fiscal se equipara a gasto público no desde el punto de vista económico, ya que su finalidad es equiparable a la de las subvenciones.

³⁴ García. **Ob. Cit.**, pág,



A pesar de que los gastos fiscales reales no se registren de forma individualizada, sean tampoco limitativos, no dejan de ser constitutivos de un gasto real para la administración.

Los beneficios tributarios o exenciones que se otorgan, son determinados para ser aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio, mientras que los requirentes cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan.





CONCLUSIONES

1. Todo beneficio fiscal relacionado con el Estado guatemalteco establece que las situaciones legales reguladas en la legislación del país que favorecen al contribuyente consisten en exenciones, reducciones, bonificaciones, moratorias y regularizaciones fiscales.
2. La falta de competitividad en la sociedad guatemalteca en las zonas turísticas de Guatemala, no permite el acceso a los beneficios de la actividad turística, servicios y productos de la misma, al desarrollo, organización, capacitación, asistencia técnica y comercialización.
3. La normativa de los presupuestos generales del Estado contiene el presupuesto de gastos o beneficios fiscales, y ello se interpreta en el sentido de que el legislador constitucional exige que los beneficios fiscales se cuantifiquen y sean consignados de forma separada y autónoma de los ingresos públicos.
4. El control financiero de los beneficios fiscales aparece como totalmente necesario para la solución de la problemática relativa a la determinación del monto del gasto de los beneficios fiscales y para el conocimiento de la eficacia de los mismos que permiten la existencia de un nivel normativo para su establecimiento, su modificación y supresión.



5. La inadecuada concesión de beneficios fiscales para la actividad turística de Guatemala no permite incentivos en el desarrollo del crecimiento turístico, debido a la inexistencia de un proyecto de ley a favor de la pronta concesión de beneficios fiscales a favor del turismo en Guatemala; para la eliminación de la fuga de inversiones hacia las otras regiones del área centroamericana.



RECOMENDACIONES

1. Que el Instituto Guatemalteco de Turismo debe llevar un control adecuado de todas las empresas de turismo, para que a través de programas les motiven a invertir más para el crecimiento turístico en Guatemala.
2. La Cámara de Turismo de Guatemala mediante el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) debe impulsar el otorgamiento de préstamos para el desarrollo del turismo en Guatemala.
3. Al momento que el Estado otorgue una concesión para incentivar el crecimiento turístico en Guatemala, debe ejercer un mecanismo de control, ya que esas concesiones se utilizan para otro fin.
4. El gobierno guatemalteco a través de la Secretaría General de Turismo, debe determinar la importancia del control financiero a los beneficios fiscales para solucionar los problemas que no permiten determinar el monto de los gastos de los beneficios fiscales y conocer la eficacia de los mismos para que exista un nivel normativo y con el establecimiento de su modificación y supresión.





BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑA GARCÍA, César. **El presupuesto de gastos fiscales.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Trotta, 1999.

CARBAJO VASCO, Domingo. **El presupuesto.** Barcelona, España: Ed. Reus, 1995.

GARCÍA DE FUENTES, Ana. **Turismo y subdesarrollo regional.** México, D.F.: Ed. Naciones, 2003.

GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. **Derecho financiero y tributario.** Barcelona, España: Ed. Bosch, 1999.

GONZÁLEZ LÓPEZ, Leopoldo. **El sector público y el régimen presupuestario.** Madrid, España: Ed. Dykinson, 2003.

GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones de Palma, 1970.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael. **Diccionario jurídico temático.** México: Ed. Ediciones, 1997.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario.** Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.

QUEZADA CASTRO, Renato. **Elementos del turismo.** Costa Rica: Ed. EUNED, 2000.

RAMÍREZ ÁLVAREZ, José Guadalupe. **Turismo.** México, D.F.: Ed. Querétaro, 2004.

RODRÍGUEZ, Alejandro. **Estudio general del desarrollo del turismo.** México, D.F.: Ed. IDEISA, 2001.



RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Reus, 1990.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Reus, 1992.

TORRES, José. **El turismo como un fenómeno social**. México, D.F.: Ed. Fondo de Cultura Económica, 1994.

VALLE, José. **Guatemala para el turista**. Guatemala: Ed. Tipografía Nacional, 2003.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones de Palma, 1997.

Legislación:

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

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

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

Ley de Impuesto Sobre Productos Financieros. Decreto 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, 2000.

Ley de Fomento Turístico Nacional. Decreto 25-74 del Congreso de la República de Guatemala, 1974.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.



Ley de Impuesto Único sobre Inmuebles. Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Ley de Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.