

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

**IMPORTANCIA DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE
APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ (IETAAP) EN TIEMPOS DE CRISIS
FINANCIERA.**



MÓNICA AZUCENA NEGREROS CARIAS

GUATEMALA, DICIEMBRE DE 2007

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

**IMPORTANCIA DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL
DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ (IETAAP) EN TIEMPOS
DE CRISIS FINANCIERA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MÓNICA AZUCENA NEGREROS CARIAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, diciembre de 2007

**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. Erick Rolando Huitz Enríquez.
VOCAL IV: Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V: Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana.

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Saulo de León Estrada
Vocal: Lic. Julio Roberto Echeverría Vallejo
Secretario: Lic. Carlos Alberto Velásquez Polanco

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Juan Ramiro Toledo Álvarez
Vocal: Lic. Rosa Herlinda Acevedo Nolasco
Secretario: Lic. Gustavo Adolfo Cárdenas Díaz

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

DEDICATORIA

- A DIOS:** ¡Oh Señor, Padre y dueño de mi vida! Gracias por no abandonarme y guiarme siempre en mi camino, no permitas que una habilidad ingeniosa me lleve a la injusticia, simulando defender mis derechos para poder actuar mal. ¡Jesús en ti confío!
- A MIS PADRES:** Héctor Negreros Reyes y Clemencia Carías de Negreros, los guerreros de mi vida, por enseñarme a nadar contra la corriente y decirme que nada es imposible, por la confianza y sobre todo por darme no sólo una casa sino un hogar al que siempre he de volver, los amo, este triunfo es de ustedes.
- EN ESPECIAL A:** Carlos Armando Carías González, por quererme como a una hija, por tener siempre un consejo y ser incondicional, por ser como el pescador y enseñarme a pescar, hoy te digo “misión cumplida”. Te quiero mucho tío.
- A MIS HERMANAS:** Karen Lizbeth y Betzy Korina, mis ejemplos de mujer. Gracias por enseñarme que la entrega, dedicación y perseverancia son los escalones para llegar a la meta, gracias por cuidar de mí y hacerme una mejor persona.
- A MIS AMIGAS:** Karen Morales, Karen Nowell y Virginia Esquibel. Gracias por tantos momentos inolvidables, gracias por permitirme conocerlas y ser parte de su vida. Por ayudarme y estar conmigo a lo largo de la carrera, y aún después, las quiero mucho.
- A MIS ABUELOS:** Eleuterio Carillas Argueta y Julio Negreros Lemús, los echo de menos. (Q.E.P.D.)
- A MIS ABUELAS:** Enriqueta Reyes vda. de Negreros y Romelia González vda. de Carillas. Gracias por su paciencia, apoyo y oraciones durante este caminar.

A MI FAMILIA:

Carillas Alburez, Carillas Chacón, Carillas Herrarte, Carillas Martínez, Carillas Mejía, Marroquín Carillas, Marroquín Jiménez, Argueta Estrada, Mirian Negreros Reyes, Berganza Alburez. Por estar siempre cerca de mi, pendientes e interesados de mis paso, ¡Gracias Señor por la familia que me regalaste!
En especial a José Guadalupe Carillas, que despiertes de tú sueño eterno y compartas conmigo este éxito que tanto anhelamos.

A LAS FAMILIAS:

Cruz Recopalchi, Esquibel Pérez, Morales Úcelo, Nowell Samayoa, Quiñónez Morales, Ruano Rosales, Santos Calvillo, Sólares Aguilar, Barrera Reina, y al Grupo Mujeres para Cristo, Gracias por sus buenos deseos y palabras de apoyo.

A MIS AMIGOS:

Angel Anavisca, Angel, Nadia, Karla, Evelyn, Ninfa, Dinora, Lizeth, Hilsia, Hugo, Oscar, Juan Carlos, Julio, Oscar Gómez, Darío, Mario, Mario Roberto, Jilmar, Juan Carlos Colmenares, Gabriela, Cindy, Donato, David, Gerber, Maco, Nery, Carlos, Tono, Patty, y Crista; Gracias por compartir el sueño sancarlista conmigo.

A LOS PROFESIONALES:

Mara López, Lesbia Alemán, Marta Estela Recinos, Napoleón Orozco, Marcos Morales, Edgardo Enríquez, René Monroy; por sus sabios consejos.

**A la tricentenaria
Universidad de San Carlos
De Guatemala**

Por permitirme el ingreso a tan magnifico lugar.

En especial:

A la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; en donde se forjaron mis bases para ser profesional.

ÍNDICE

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

CAPÍTULO I

1.	Actividad financiera del Estado.....	1
1.1.	Definición.....	1
1.2.	Fines de la actividad financiera del Estado.....	2
1.3	Teorías sobre la actividad financiera del Estado.....	4
1.3.1	Teoría económica.....	5
1.3.2	Teoría sociológica.....	7
1.3.3	Teoría política.....	9
1.4	Momentos de la actividad financiera del Estado.....	10
1.5	Aspectos de la actividad financiera del Estado.....	11
1.5.1	Aspecto económico.....	12
1.5.2	Aspecto político.....	13
1.5.3	Aspecto jurídico.....	15
1.5.4	Aspecto sociológico.....	17
1.6	Sector financiero.....	19
1.6.1	Sector público.....	19
1.6.2	Sector privado.....	21
1.7	Sectorización de las finanzas públicas.....	22

CAPÍTULO II

2.	Los impuestos.....	23
2.1	Generalidades.....	23
2.2	Concepto de impuesto.....	23
2.3	Elementos característicos de los impuestos.....	24
2.4	Concepto jurídico.....	25
2.5	Definiciones importantes de impuestos.....	26
2.6	Teoría de los impuestos.....	28
2.6.1	Teoría de la equivalencia.....	28
2.6.2	Teoría del seguro.....	29
2.6.3	Teoría del capital nacional.....	29
2.6.4	Teoría que considera al impuesto como un sacrificio.....	30
2.6.5	Teoría de Ehberg.....	30
2.7	Principios teóricos de los impuestos.....	30
2.7.1	Principio de justicia.....	31
2.7.2	Principio de certidumbre.....	32
2.7.3	Principio de comodidad.....	33
2.7.4	Principio de economía.....	33

	Pág.
2.8	Principios constitucionales..... 34
2.9	Fines de los impuestos..... 35
2.10	Efectos de los impuestos..... 37
2.10.1	La repercusión..... 37
2.10.2	Difusión..... 38
2.10.3	La utilización del desgravamiento..... 40
2.10.4	La absorción del impuesto..... 40
2.10.5	Amortización y capitalización de los impuestos..... 40
2.10.5.1	Condiciones que influyen en la presentación de estos fenómenos..... 41
2.10.6	Evasión de los impuestos..... 42
2.10.6.1	Formas de evasión..... 42
2.11	División de los impuestos..... 43
2.11.1	Impuestos directos e indirectos..... 44
2.11.2	Impuestos reales y personales..... 46
2.11.3	Impuestos ordinarios y extraordinarios..... 47
2.12	Clasificación de los impuestos sobre los ingresos tributarios de conformidad con el presupuestos de ingresos y egresos del Estado..... 48

CAPÍTULO III

3.	Impuestos extraordinarios..... 53
3.1	Ingresos extraordinarios..... 53
3.1.1	Formas en que se producen los ingresos extraordinarios..... 53
3.2	Definición de impuestos extraordinarios..... 55
3.3	Necesidad de los impuestos extraordinarios..... 55
3.4	Déficit fiscal y endeudamiento..... 59
3.5	Regulación legal de los impuestos extraordinarios..... 61
3.6	Función de los impuestos extraordinarios..... 63
3.7	Evolución de los impuestos extraordinarios desde los noventa hasta la actualidad..... 63

CAPÍTULO IV

4.	Breve análisis doctrinario y legal sobre el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP)..... 69
4.1	Concepto..... 69
4.2	Naturaleza jurídica..... 69
4.3	Principios jurídicos de este tributo..... 70

	Pág.
4.4 Ubicación del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) dentro de la clasificación de impuesto.....	76
4.5 Regulación del impuesto en el derecho guatemalteco.....	76
4.6 Personas que están obligadas al pago del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP).....	77
4.7 Procedimiento para el pago del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP).....	78
4.8 Excepción del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP).....	82
4.9 Infracciones y sanciones.....	84

CAPÍTULO V

5. Importancia del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) en tiempos de crisis financiera.....	87
5.1 Principales factores de la crisis financiera en Guatemala.....	87
5.2 Estimación económica del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP).....	94
CONCLUSIONES	99
RECOMENDACIONES	101
BIBLIOGRAFÍA	103

INTRODUCCIÓN

Desde la década de los noventa ha sido marcada la incorporación de impuestos extraordinarios y temporales a nuestra legislación, establecidos para atender las urgencias y desequilibrios fiscales que se presentaban en nuestro país, pues el sistema tributario de Guatemala se ha caracterizado históricamente por su baja recaudación en los ingresos del Estado especialmente en el rubro de ingresos directos, lo que ha impedido al mismo cumplir con lo que la Constitución Política de la República de Guatemala establece y demanda: la realización del bien común, garantizar a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona, del mismo modo darle cumplimiento a los compromisos adquiridos por los Acuerdos de Paz.

La baja recaudación de impuestos condiciona al Estado; ya que la insuficiencia de recursos para financiar el gasto público es causa de un déficit fiscal, lo que estimula un mayor endeudamiento externo e interno, provocando de esta forma una crisis financiera del Estado.

Para la comprensión de los mecanismos utilizados por el Estado de Guatemala en la creación de impuesto extraordinarios y temporales, es necesario para ello el estudio sistemático y profundo sobre la disciplina del derecho financiero, lo cual constituirá la mejor muestra de su realidad e importancia, pues considero que a través de esta disciplina jurídica se puede promover el desarrollo social y económico del país.

El trabajo de investigación se encuentra estructurado en cinco capítulos y al final se asientan las conclusiones y recomendaciones, tratando de hacer una síntesis de cada uno de los mismos. El capítulo primero trata sobre la actividad financiera del Estado, de la que se analizan tres teorías y cuatro aspectos, que aunque muy concisamente estimo de suma importancia para identificar la función y objetivos de las finanzas estatales; en el segundo capítulo, se trata sobre los impuestos, su concepto y definiciones de grandes autores, así como el desarrollo de los principios teóricos de esos impuestos, que han servido de base o fundamento para consagrarlos en los textos constitucionales como verdaderas garantías individuales y por supuesto, en otros principios derivados de la organización política del Estado guatemalteco. Y por supuesto su división y clasificación dentro del Presupuesto de Ingresos del Estado juntamente con la ley ordinaria de creación de cada impuesto.

El tercer capítulo abarca el tema de Impuestos extraordinarios, su definición, la forma en que se producen, la necesidad y función de ellos, y su regulación legal. En los capítulos cuarto y quinto se desarrolla el análisis de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y (IETAAP), y recabando los principales factores de la crisis financiera del Estado de Guatemala, se responde a la hipótesis planteada sobre la importancia económica que representa este tipo de impuesto en el presupuesto de Ingresos del Estado y que es vital para el Estado contar con este ingreso tributario.

El motivo que me impulsó a seleccionar como tema de tesis la “Importancia del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP) en tiempos de crisis financiera, fue el considerar que la información acerca de los impuestos extraordinarios y temporales, es escasa a pesar del uso frecuente e importancia que representan para el Estado, pues es un tema de discusión en cuanto a su creación y vigencia actualmente en la legislación guatemalteca.

CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado

1.1 Definición:

La ciencia financiera es el conjunto ordenado de los estudios, y doctrinas que, teniendo por sujeto el Estado y por objeto el interés, se ocupa de los diversos aspectos de la economía pública, abarcando la organización y la percepción de éstos a las necesidades de orden colectivo.

Hay que recordar que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de sus objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

Cuando se ha procurado determinar la naturaleza de la actividad financiera, se han elaborado diversas teorías para explicarla, principalmente por los autores italianos quienes han profundizado las investigaciones, oscilando entre un concepto puramente económico y otro eminentemente político o político social. Cabe anticipar, que constituyen manifestaciones fundamentales de la actividad financiera de ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos, y que si bien la materia sobre la que se desarrollan es económica, corresponde a un sujeto político que

es el Estado, y a un objeto de la misma índole. La vinculación entre lo económico y lo político ofrece tema de discrepancia así por ejemplo, algunos autores consideran la existencia de dos momentos en la actividad, el primero político y el segundo económico, con predominio de este último, en tanto que otros fieles a un concepto integral y funcional de las finanzas públicas, creen que hay aspectos distintos de un todo orgánico.

Por otra parte, aún concibiendo al Estado, en el sentido democrático, esto es fundado en el principio de que la soberanía radica en el pueblo, y de que aquél existe en función del individuo y no como entidad a la cual subordinársele, resulta inadmisiblesuponer que su actividad financiera sea análoga a la acción de los particulares. Las diferencias son sustanciales y no meramente cuantitativas, aparte de que el Estado constituye una entidad jurídica independiente de los individuos que la integran con existencia y voluntad propias, y que sus mandatos son obligatorios y compulsivos.

1.2. Fines de la actividad financiera del Estado:

El problema del neutralismo e intervencionismo ha sido una cuestión que preocupa a los financistas; y que ha motivado discrepancias acentuadas en los últimos tiempos al intensificarse los aspectos económicos y sociales de la actividad financiera.

Hay oposición entre neutralismo e intervencionismo de las finanzas públicas, se dice si ellas deben proponerse exclusivamente a la obtención de recursos (fin fiscal) ó si, además les corresponde perseguir finalidades de naturaleza económica y social (fines extrafiscales).

El asunto reconoce su origen en la misión que se atribuya al Estado. Si éste debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera necesariamente adoptará carácter pasivo y estático; por el contrario si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado en encausarlos en determinado sentido, entonces aquella actividad adoptará una modalidad activa y dinámica.

Para Trotabas, citado por Adolfo Carretero Pérez dice: “La querrela entre la neutralidad y el intervencionismo, nada tiene que ver con las finanzas como ciencia; la decisión que se adopte en un sentido o en otro dependerá de convicciones políticas o filosóficas”.¹ La ciencia de las finanzas es necesariamente neutral, porque toda ciencia tiende exclusivamente al conocimiento y no a la realización de un apriorismo de cualquier naturaleza que fuere. En materia perteneciente al poder político y no al financiero. Esta interpretación no desconoce el aspecto económico y social de las finanzas públicas, ya que éstas deben contribuir a la realización de las directivas elegidas, lo cual importa el conocimiento de aquellos otros aspectos y por cierto que no niega el papel preponderante que le corresponde en los sistemas de intervencionismo

¹ Citado por Adolfo Carretero Pérez, “El sistema tributario español”, Pág. 68.

o de dirigismo estatal; pero, naturalmente no por esto debe modificarse el criterio sobre el alcance restringido de la ciencia financiera.

Gustavo del Vecchio, citado por Giuliani Fonrouge, no concibe el problema de sí “Las finanzas deben perseguir fines fiscales o asimismo extrafiscales”,² pero su opinión parte de un concepto opuesto al de Trotaabas, para quien la cuestión está fuera de la ciencia de las finanzas; para del Vecchio en cambio no existe teóricamente porque las finanzas son siempre fiscales y extrafiscales al no haber soluciones únicas y permanentes, una solución adecuada en determinadas condiciones o desde cierto punto de vista, puede resultar inconveniente en otras condiciones o con distintos puntos de vista.

1.3 Teorías sobre la actividad financiera del Estado:

Con propósitos de sistematización se agrupan en tres categorías: Teorías económicas, teorías políticas y teorías sociológicas.

Esta clasificación no debe entenderse en términos absolutos, ya que ciertos autores ocupan posiciones intermedias o sea que sus ideas participan de las características de todas.

² Citado por Carlos Giuliani Fonrouge. “**Derecho financiero**”, Pág. 72.

1.3.1 Teoría económica:

Las explicaciones de tipo económico no son uniformes, coinciden en cuanto consideran la actividad financiera estatal como fenómeno económico, pero difieren en la formulación de las explicaciones. Para la escuela clásica inglesa, la acción del estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en una nueva producción de bienes. Otros autores ven en esa acción una serie de actos de cambio, o de equivalencia entre los servicios públicos y las prestaciones de los particulares que constituirían un precio, interpretación objetada por ser imposible la formación automática del precio de los servicios del Estado, no solamente por falta de libertad en su elección, ya que están obligados coactivamente al pago de las contribuciones y por desconocerse con certeza la utilidad de aquellos que es elemento para la libre formación del precio.

Mayor trascendencia ha tenido la teoría de la utilidad relativa o marginal, creada por Sax y aceptada por autores de diversos países. Según ella: los habitantes distribuyen su riqueza por intermedio de sus representantes políticos, satisfaciendo en primer término las necesidades públicas o privadas de mayor importancia y luego los de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto no hubieran tenido un destino más remunerativo en manos de los particulares. Wicksell pertenece a esta tendencia al sostener que la utilidad de los gastos públicos debe ser reconocida por todas las clases sociales, cuya apreciación dependerá de la relativa intensidad de

las necesidades privadas y de la diversidad en la estimación de las colectivas. Por consiguiente, la unanimidad y la espontaneidad constituyen la única garantía contra toda injusticia en la distribución de las cargas públicas. Pero como la unanimidad absoluta no es posible, hay que contentarse con la relatividad de la representación política.

La interpretación analizada no consigue demostrar que la apreciación subjetiva individual de la relación entre el impuesto que se paga y la utilidad del servicio obtenido, se transforma en la valoración compleja y objetiva que deben aplicar los gobernantes como norma de bienes y servicios públicos.

Cabe mencionar la teoría de la reproductividad de los gastos del estado y la de productividad directa, relacionados con la acción indirecta o directa respectivamente para el enriquecimiento de los ciudadanos.

La insuficiencia de las doctrinas económicas en sus modalidades tradicionales, determinó la inclinación hacia las teorías políticas y las sociológicas.

Gustavo del Vecchio citado por Giulliani Fonrouge, sostiene que “en el campo económico social se verifica un retorno al predominio de lo económico, con la subsistencia de varias fuerzas sociales, en tanto que otras, desaparecen y que actúa en las finanzas mediante tres principios fundamentales: el principio de los gastos fijos o de los costos unitarios decrecientes; el principio de la uniformidad y el principio de la

igualdad. Rechaza la interpretación sociológica y concreta su pensamiento diciendo que “la ciencia de las finanzas consiste en la aplicación de la teoría económica a los hechos financieros, cuando la teoría económica se adopte con sus caracteres actuales. La ciencia de las finanzas es por tanto la misma teoría económica”³; y esos caracteres modernos son estos: es una teoría dinámica y no estática; es una teoría de probabilidades y no categórica; es fragmentaria.

1.3.2 Teoría sociológica:

Se considera creador de esta doctrina a Wilfredo Pareto, que establece un nuevo elemento regulador de la actividad financiera: el principio social. Según esta interpretación, la forma general de la sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella; pudiendo distinguirse las siguientes categorías : 1) Los elementos de la naturaleza (suelo, flora, fauna, clima, ubicación geográfica, riquezas, minerales, etc.); 2) La acción ejercida sobre una sociedad por otras, anteriores en el tiempo o exteriores en el espacio; 3) Los elementos internos, tales como la raza y lo que llama residuos que son la calidad de los sentimientos, de las inclinaciones, de los conocimientos de la inteligencia y de los intereses predominantes en toda sociedad. La autoridad debe comprender y apreciar adecuadamente esos elementos, para actuar conforme a ellos; de esta manera se producirá una armonía y recíproca comprensión entre clase gobernante y clase gobernada, pudiendo así satisfacer a todos la acción

³ **Ibíd.** Pág. 78.

estatal. En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares que dan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer según consideraciones de conveniencia política y de utilidad social.

La necesidad pública no es aquella que experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha, en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que según criterio de la autoridad, de los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.

Una de las principales críticas que se formulan a esta teoría es que considera al Estado como “ente metafísico” cuando se trata de una realidad, como lo son las sociedades del derecho privado, las fundaciones, las corporaciones. No es posible se dice, que se desconozca al Estado como ser real, éste es el sujeto activo de las finanzas y el punto de referencia natural del cual tiene que partir la ciencia de las finanzas en su renovación científica para estudiar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes siempre desde el punto de vista interior de la actividad financiera.

Del Vecchio rechaza la concepción sociológica, porque niega categoría científica a la sociología que a su juicio es de orden filosófico y solo revela síntesis correspondientes a determinados modos de ver individuales. En conclusión dice: no es

cuestión de desechar la sociología, debiendo reconocerse que los sociólogos han aportado interesantes contribuciones, se trata de establecer si uno o dos ó diez sociólogos juntos, pueden constituir la ciencia de las finanzas.

1.3.3 Teoría política:

Según Grizziotti, siendo político el sujeto de la actividad financiera (Estado) los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguibles (muchas veces extrafiscales) debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política.

No es exacto que según esta interpretación la actividad financiera sea exclusivamente de naturaleza política, Grizzioti, puntualiza que con ella “necesariamente debía desembocarse en la teoría política que es una expresión abreviada indicativa de la naturaleza de las selecciones y directivas de la actividad financiera, y como preludeo a la verdadera síntesis, que es la síntesis integral político-jurídico-económico-técnica de las finanzas”⁴. Considera que la loable preocupación “de hallar en la economía un límite a los hechos financieros no se ajusta a la realidad que día a día demuestra el predominio de las directivas políticas condicionantes de la actividad financiera”⁵

⁴ Grizziotti, Benvenuto. “Principios de ciencia de las finanzas”, Pág. 37

⁵ *Ibíd.* Pág. 19.

Tivaroni: califica de genial y sugestiva tal interpretación, pero la cree incompleta y superada por la teoría sociológica. Estima que la actividad financiera tienen indudablemente carácter político, pero que esto no basta para calificarle en forma tan absoluta como se pretende, por lo cual llega a esta conclusión: “la actividad económica del Estado tiene naturaleza política, pero calificada por principios sociales que predominan en todo Estado y en toda época”⁶.

1.4 Momentos de la actividad financiera del Estado:

La actividad financiera del Estado se compone de varios momentos que se relacionan entre sí y sin los que la actividad encaminada a realizar las políticas financieras de una nación no puede existir, estos momentos se pueden resumir de la siguiente forma:

- a) El de la obtención de ingresos. Estos ingresos pueden llegar al Estado por instituciones de derecho privado como lo es la explotación de su propio patrimonio, el que es desarrollado por empresas industriales o comerciales y de servicios, pertenecientes al Estado, renta de inmuebles, venta de bienes, concesiones y otros. Guatemala, con la corriente privatizadora de finales del siglo XX, perdió muchos de estos recursos y hoy depende más de ingresos de obligaciones provenientes de derecho público, como la captación de tributos, u otro tipo de ingreso que puede ser la emisión de bonos o los aranceles que,

⁶ Citado por Carlos Giuliani Fonrouge, “**Derecho financiero**”, Pág.90.

aunque su fin principal es la protección de la industria nacional en Guatemala, además del fin extrafiscal, son utilizados en algunos momentos históricos como un recurso público del Estado.

- b) La gestión o manejo de recursos obtenidos, entre los que se encuentran la distribución de los ingresos provenientes de los tributos para cumplir con el principal objetivo, que es la redistribución de la riqueza; esta actividad se logra mediante el cobro de los mismos y el retorno de estos ingresos por medio de la prestación de servicios públicos a los desposeídos, o a quienes más lo necesitan; se añade la gestión, la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, como lo sería la explotación de empresas con capital de origen estatal, no importando la actividad realizada por las mismas.
- c) El sostenimiento por parte del estado de sus funciones públicas y administrativas, así como la prestación de servicios públicos y su distribución en forma equitativa dentro de los diversos programas de gobierno.

1.5 Aspectos de la actividad financiera del Estado:

En la realización de la actividad financiera del Estado, el ente estatal debe considerar cuatro aspectos de importancia para el logro de sus fines y que se analizan brevemente a continuación:

1.5.1 Aspecto económico:

La actividad financiera del Estado, como quedó apuntado anteriormente, tiene una base económica con un alto contenido sociológico y político, porque se ocupa de la obtención de recursos necesarios para el cumplimiento de los fines. Esta afirmación condujo por largo tiempo a muchos autores a interpretar que la ciencia de las finanzas públicas, es parte de las ciencias económicas.

Es innegable la dimensión económica que posee la actividad financiera del Estado. Esto hizo que los estudiosos de la economía política se ocuparan, antes que otros, del estudio de la actividad financiera del Estado desde la economía. Poco a poco fue independizándose la actividad financiera del Estado de las ciencias económicas, para convertirse en la ciencia de las finanzas públicas o ciencia de la hacienda pública, como es llamada por algunos autores.

La tesis de la influencia económica, sin negar la interferencia de otros factores como los políticos, jurídicos, sociales, culturales y financieros, les atribuye a la actividad financiera del Estado una naturaleza eminentemente económica, considerando que todas las cuestiones financieras hallan sus solución en una “Teoría de la Producción y el Consumo de los Bienes Públicos”. Llamada así por Viti de Marco, exponente de esta escuela de pensamiento, junto con Leroy-Beaulieu, según Fernando Sainz de Bujanda⁷.

⁷Sainz de Bujanda, F. “Sistema de derecho financiero I”. Pág. 15

1.5.2 Aspecto político:

Al igual que las teorías de la actividad financiera del Estado, los aspectos que la misma contiene, no puede ocultarse el aspecto político que tiene el fenómeno financiero, especialmente el estatal por una misma naturaleza. Como dice Sainz de Bujanda: “si la Actividad Financiera..., constituye una parte de la Administración Pública y ésta, a su vez, está integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al cumplimiento de los fines de utilidad general, es evidente que sólo podrá tenerse un concepto preciso de la Actividad Financiera partiendo de una noción clara de la organización y de los fines estatales”⁸

Esta dimensión política de la actividad financiera hace expresar a Pugliese que “en los estados modernos el Derecho de consentir a la exacción de los tributos atribuidos en la Constitución directa o indirectamente a los ciudadanos, sólo puede entenderse en un sentido relativo: una negativa absoluta a consentir al Estado la exacción de medios económicos necesarios para su existencia equivaldría sustancialmente -como lo demuestra la historia- a un acto de rebelión político, a una negativa a consentir ulteriormente la existencia de aquella forma determinada de organización política”.⁹

En Guatemala, la obligación de pagar tributos se encuentra contemplada en la Constitución Política de la República, dentro de la sección que corresponde al Régimen

⁸ **Ibíd.** Pág. 16.

⁹ Citado por Giuliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 95.

Económico y Social en el capítulo III, que corresponde a los deberes y derechos cívicos, como uno de los deberes cívicos, por lo que es un mandato constitucional, que es base fundamental del principio de generalidad de los tributos.

El concepto de la actividad financiera del Estado no puede separarse del concepto de soberanía financiera. Por ello afirma Sainz de Bujanda que “la facultad del Estado de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o de imperio, que corresponden al origine, al ente público.”¹⁰ Morselli proclama también el elemento político en la actividad financiera.

Pugliese, citado por Giulliani Fonrouge, sostiene que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que éste aparece investido, políticos son también estos mismos fines, para cuya obtención se desarrolla en la actividad financiera. Argumenta que todos los principios económicos, éticos, sociales, técnicos, jurídicos, que el ente público utiliza en el desarrollo de su actividad financiera, a pesar de la particular eficacia que alternativamente adquieren, quedan siempre subordinados al principio político que domina y endereza toda la actividad financiera del Estado.

Estas aseveraciones de los diversos autores consultados le proporcionan tanta importancia al aspecto político, por tratarse de una actividad que desarrolla solamente

¹⁰ Sainz de Bujanda, F. **Ob. Cit.** Pág.15.

el Estado, siendo éste un ente político, política será toda su actividad, y el aspecto financiero es parte de las políticas estatales, de allí la gran importancia del aspecto político tanto de las finanzas públicas como de la actividad financiera; en Guatemala, el aspecto político es de primordial importancia tanto en la captación de los recursos provenientes de los tributos como la distribución de los gastos públicos por el gobierno. Depende en gran medida de esta gestión para que un grupo político sea castigado por la población, que se niega a pagar los tributos como resultado de una política de rechazo a la forma en que el equipo de gobierno distribuye los gastos públicos.

En otro contexto de este aspecto político, si el equipo de gobierno tiene una visión intervencionista de los demás poderes del Estado, puede utilizar su política financiera para presionar o castigar las políticas de los demás poderes como el Organismo Judicial o la Corte de Constitucionalidad.

1.5.3 Aspecto jurídico:

Por otra parte, la actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de la actividad administrativa, se encuentra sometida al derecho positivo y vigente del sistema jurídico de un país.

Giannini citado por Fernando Sainz de Bujanda especifica que “La Actividad Financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por

el Derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia de Estado moderno –Estado de Derecho- que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina. En esta exigencia debe informarse especialmente la Actividad Financiera: 1º. Porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y 2º. Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas”.¹¹ Porque la actividad financiera de estado se concreta en la administración del dinero público, que es sustraído a las economías privadas por medio del pago de los diversos tributos existentes en la nación, para la satisfacción de las necesidades públicas, por medio de los servicios públicos que son financiados con los tributos y otros recursos estatales; esta situación, algunas veces compleja, da origen a diversas relaciones cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema rigurosamente establecido en las normas internas de una nación, en Guatemala esto se hace posible con la legislación financiera.

El aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado se manifiesta por medio de toda la normativa financiera de una nación. En Guatemala, por la clase de Constitución que tenemos y la jerarquía de las leyes, el aspecto jurídico de la actividad financiera del estado, normativa y jurídicamente hablando, se encuentra estructurada de la siguiente forma: Constitución Política, leyes ordinarias generales y específicas,

¹¹ *Ibíd.* Pág. 23

reglamentos, y circulares de las que el Estado, como ente jurídico, se auxilia en un momento determinado para cumplir con sus fines, principalmente los financieros, tanto en la captación de recursos como en la distribución de los mismos, siendo las leyes financieras parte del derecho positivo vigente de la legislación de una nación, por la importancia que ellas revisten dentro del movimiento económico, político y financiero del Estado moderno como lo es Guatemala.

1.5.4 Aspecto sociológico:

Por último, al igual que las teorías sobre la misma, la actividad financiera del estado tiene también un aspecto sociológico. En este aspecto resulta que el régimen de los tributos y de los gastos públicos, especialmente los sociales, ejercen influencia sobre los grupos sociales que existen dentro del país. Los fines políticos de los impuestos, tanto en su captación como la redistribución de los mismos, son influidos y establecidos por las necesidades de los grupos sociales que actúan de cada organización política estatal. De ahí que los ministros de finanzas públicas deben estudiar también las repercusiones sociales que puedan derivarse de la actuación económico-financiera de los entes públicos. La política financiera, escribe Pugliese, citado por Sergio Francisco de la Garza: “Implica siempre – aunque no se lo proponga – efectos redistributivos: la elección de los objetos imposables de los métodos de exacción y de los gastos a realizar, se produce siempre en base a un criterio que no puede

desentenderse, al menos en parte, de la influencia de las fuerzas sociales que actúan dentro del estado en cada época histórica”¹².

En base al aspecto sociológico de la tributación, el Estado debe observar el comportamiento de la sociedad ante determinadas cargas tributarias, y diferenciar entre impuestos directos e indirectos, y su repercusión en la sociedad en general, así como la base imponible de los mismos, las exenciones de los tributos y el tipo impositivo, buscando siempre la equidad y justicia dentro del sistema tributario para la redistribución de la riqueza en forma equitativa y por demás justa.

Luego de lo anterior, se puede concluir, como Sainz de Bujanda, que el fenómeno financiero es político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que se actúa y desenvuelve, y nosotros agregaríamos que sociales, por la repercusión tanto de la carga tributaria como de los gastos sociales dentro de la sociedad en general.

Por su parte Giuliani Fonrouge, al terminar su análisis de diversas doctrinas, concluye: “En suma: ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual parece razonable colocarse en un justo medio y afirmar que si bien la Actividad Financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tiene importancia preponderante.”¹³

¹² De la Garza, Sergio F. “**Derecho financiero mexicano**”. Pág. 18.

¹³ Giuliani Fonrouge, C. **Ob. Cit.** Pág.12.

En la perspectiva de Sainz de Bujanda, le faltó el aspecto sociológico, de gran importancia principalmente en los países latinoamericanos, ya que el campo sociológico constituye el impacto social de las medidas financieras ya sean éstas de carácter tributario como la imposición de tributos o la distribución de los gastos, en lo que respecta a las capas sociales que determinada política del Estado puede beneficiar.

1.6 Sector financiero:

Para su estudio, el sector financiero se encuentra integrado por:

1.6.1 Sector público:

Que se encuentra compuesto por las instituciones del Estado encargadas de llevar a cabo la política financiera y poner en movimiento la programación, ejecución, control, fiscalización y evaluación de las finanzas públicas, así como su impacto en la sociedad, y se encuentra integrado por:

a) Gobierno central:

Encargado de administrar los recursos públicos, y fijar la política financiera, económica y social con el fin de cumplir con los objetivos enmarcados en las Constitución y así lograr el objetivo de proveer servicios públicos a la población, como las políticas de desarrollo y la realización del bien común.

b) Instituciones descentralizadas:

Las instituciones descentralizadas actúan como parte del sector financiero porque proveen servicios públicos y recaudan fondos, un ejemplo es el instituto guatemalteco de turismo (INGUAT) y la superintendencia de administración tributaria (SAT).

c) Gobiernos locales:

Dentro de los gobiernos locales en Guatemala, se encuentran las municipalidades que efectúan actividades financieras, como la captación de arbitrios para la realización de obra pública.

d) Empresas públicas:

Dentro de éstas encontramos a las empresas del Estado o de las municipalidades que efectúan actividades financieros y prestan servicios públicos como la empresa municipal de agua.

e) Instituciones públicas:

Son las instituciones que realizan parte de la actividad financiera del Estado, encontramos dentro de éstas:

- Banco de Guatemala;
- Ministerio de finanzas públicas;
- Junta monetaria.

1.6.2 Sector privado:

El sector privado tiene suma importancia dentro de la actividad financiera de un país por ser el motor que mueve la economía, aportando por medio de los tributos gran parte de los recursos que el Estado utiliza para el cumplimiento de sus fines, se encuentra compuesto por :

a) Personas:

Que de acuerdo con la generalidad con que se imponen los impuestos indirectos, aportan en forma habitual y general dentro de sus actividades de consumo recursos al Estado.

b) Empresas:

Este es el sector que teóricamente más recursos aportan al Estado, pues de acuerdo con el movimiento económico y empresarial de un país, así es la carga tributaria que soportan para su contribución a los recursos públicos, además de impuestos directos e indirectos contribuyen dentro del campo de aduanas con el pago de aranceles a las importaciones.

1.7 Sectorización de las finanzas públicas:

Las finanzas públicas en Guatemala, se encuentran divididas de la siguiente manera:

- 1) Empresas: Producen bienes y servicios.
- 2) Instituciones Financieras: Obtienen fondos y los distribuyen para financiar a las empresas y el Estado.
- 3) Gobierno General: Con los recursos provenientes de los tributos y otros ingresos públicos, produce bienes y servicios destinados a la población en general para satisfacer las necesidades públicas.
- 4) Instituciones sin fines lucrativas: Producen bienes y servicios fuera del mercado para la familia y la sociedad, por lo que los fines que persiguen son eminentemente sociales; no persiguen el lucro y son conocidas como O.N.G.
- 5) Familias: Consumen los bienes y servicios producidos por los demás sectores, y pagan los impuestos indirectos.
- 6) Sector Externo: Transacciones.

CAPÍTULO II

2. Los impuestos

2.1 Generalidades:

El impuesto aparece como un gravamen que el Estado impone sobre las economías privadas, sin ofrecerles un servicio individual en el instante en que se requiere de ellas el pago del impuesto. Los impuestos se nos presentan como cargas generales destinadas a obtener los ingresos del Estado para el sostenimiento de los servicios públicos colectivos que presta, de los cuales se sirve la población en el momento que los necesite, sin que el Estado le pueda exigir un pago especial en el momento en que recibe este servicio.

El impuesto se establece y percibe por el poder coercitivo o impositivo del Estado, y es que el Estado considera algunos factores importantes, tales como la necesidad de ingreso para atender el financiamiento de sus egresos y el poder contributivo, para contribuir a las cargas del Estado.

2.2 Concepto de impuesto:

“Es la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al contribuyente en el momento de pagar un

servicio o prestación individual y destinado a financiar los egresos del Estado”.¹⁴ Este concepto corresponde al impuesto como simple instrumento del Estado para agenciarse de fondos como compensación de los egresos que el Estado tiene que soportar para la prestación de los servicios de caracteres generales.

2.3 Elementos característicos de los impuestos:

- a) Es una cuota fijada por la ley tributaria, que grava por lo general la renta privada.
- b) Es una cuota que resulta de la cantidad de renta, cuya forma impositiva absorbe de ella efectivamente.
- c) Poder coercitivo del Estado que se utiliza para la imposición; lo que quiere decir, que el Estado hace uso del poder público para hacer de los impuestos cargas obligatorias fijadas unilateralmente para el poder público.
- d) Ausencia de contraprestación de un servicio en el momento de pago del impuesto.

¹⁴Varios autores “Curso de Finanzas Públicas”. Págs. 132 y 133.

- e) Financiamiento de los egresos del Estado, como finalidad especial, puesto que se utiliza su producto para compensar los egresos destinados a alcanzar finalidades económico- nacionales o sociales.

2.4 Concepto jurídico:

El Decreto Legislativo 6-91 Código Tributario, en su Artículo 11 establece: Impuesto: es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

El tratadista Giuliani Fonrouge, citado por Flores Zavala, da un concepto de los impuestos en el cual resume con acierto los caracteres distintivos del impuesto. “Son impuestos – dice – las 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”¹⁵.

Del anterior concepto surgen los siguientes caracteres distintivos:

- Es obligación de dar dinero o cosas;
- Emanada del poder de imperio estatal;
- Establecida por la ley;

¹⁵ Flores Zavala, Ernesto. “Elementos de finanzas públicas mexicanas” Págs. 35,36.

- Aplicable a personas individuales o colectivas; y
- Se encuentran en las más variadas situaciones previsibles, como determinada capacidad económica; realización de ciertos actos, etc.

2.5 Definiciones importantes de los impuestos:

Dar aquí una definición ideal de lo que consideramos el impuesto, sería tanto como dar un concepto que reúna el pensamiento de todos los tratadistas que estudian la ciencia de las finanzas. Por lo anterior, daremos una serie de definiciones a efecto de recoger la que creemos más adecuada para el fin que nos proponemos, ya que no pretendemos elaborar una definición nuestra:

Definición de impuesto según Ehberg, este tratadista citado por Jorge Alejandro Rodríguez Vásquez define los impuestos diciendo: “Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”¹⁶.

¹⁶Rodríguez Velásquez, Jorge A. “Los tributos en general y sus diferencias” Pág. 20.

Citado por Jorge Alejandro Rodríguez Vásquez, el tratadista Nitti define “El impuesto es una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. El carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible”¹⁷.

Citado por Jorge Alejandro Rodríguez Vásquez para Viti de Marco “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”¹⁸.

El autor José Álvarez Cienfuegos, citado por Jorge Alejandro Rodríguez Vásquez define “El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte”.¹⁹

¹⁷ **Ibíd.** Págs. 20 y 21.

¹⁸ **Ibíd.** Pág. 21

¹⁹ **Ibíd.** Pág. 21

Luigi Cossa, citado por Jorge Alejandro Rodríguez Vásquez define “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidades que no cubre las rentas patrimoniales”.²⁰

Para concluir diremos que, de las definiciones anteriores, existe una idea fundamental común: considerar al impuesto como una aportación que deben dar los miembros de la nación, para que el Estado pueda realizar los fines señalados por él mismo. Pero no siempre se ha considerado desde este punto de vista, por lo que analizaremos algunas teorías al respecto.

2.6 Teoría de los impuestos:

2.6.1 Teoría de la equivalencia:

Sostenida inicialmente por Pufferndorf de la Escuela Cameralista. Esta teoría dice que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares.

²⁰ **Ibíd.** Pág. 21

Puffendorf sostenía que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una captación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación para la cuantía de las rentas, para proteger al patrimonio.

2.6.2 Teoría del seguro:

Esta teoría asegura que el impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. E. de Girardín Citado por Jorge Alejandro Rodríguez Vásquez decía que “el impuesto es la prima del seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute.”²¹ Considera que las cantidades que se pagan por concepto de impuesto, constituyen una prima por esta garantía; tesis que no tiene feliz aceptación.

2.6.3 Teoría del capital nacional:

Esta teoría establece que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

²¹ **Ibíd.** Pág. 22

2.6.4 Teoría que considera al impuesto como un sacrificio:

Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del sacrificio mínimo. El impuesto, dice, representa el mínimo sacrificio posible. El impuesto es un sacrificio porque el contribuyente debe desprenderse de una parte de su patrimonio sin obtener de inmediato un beneficio y como ya apuntamos, este sacrificio debe ser el mínimo posible y no ser un obstáculo para el incremento de la producción.

2.6.5 Teoría de Ehberg:

Indica que el impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Este autor rechaza la idea del sacrificio y considera el deber tributario como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir a los intereses generales.

2.7 Principios teóricos de los impuestos:

Según Adan Smith los principios teóricos de los impuestos son cuatro: justicia, certidumbre, comodidad y economía.

2.7.1 Principio de justicia:

Según este principio los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, o sea en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. Los impuestos deben ser justos y equitativos. Para completar este principio Adan Smith insinuó y actualmente se desarrolla a través de dos reglas que son: Regla de generalidad y de uniformidad. Según esta regla, nadie debe ser exceptuado del pago de los impuestos; aunque esto es relativo, pues por minoría de edad, incapacidad física o económica no pueden contribuir todos.

Quienes están obligados al pago de impuestos, según este principio:

a) los nacionales:

- Con domicilio en el país, cualquiera que sea el origen de sus rentas y su fortuna.
- Con domicilio en el extranjero, cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna.

b) los extranjeros:

- Domiciliados en el país, cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna;

- Con domicilio en el extranjero por los actos que efectúen en la república o que en ella deban tener efecto o por capitales o rentas originadas en el país;
- Personas físicas;
- Personas morales: tanto de derecho privado como de derecho público.
- Las unidades económicas.

2.7.2 Principio de certidumbre:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe de ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, su realización, monto a pagar, deben ser claros para el contribuyente y en general para todas las personas. Este principio se cumple cuando la ley impositiva determina con claridad y precisión el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, a quién se paga, las penas, etc.

Gaston Geze, citado por Flores Zavala, agrega que este principio debe de desarrollarse así:

- a) Que las leyes de los impuestos deben ser redactadas con claridad;
- b) Los contribuyentes deben tener conocimiento fácil de las leyes, reglamentos y circulares;

- c) Debe establecerse con precisión la clase de impuesto;
- d) Darle preferencia a la cuota de derrama por ser menos incierta;
- e) Debe fijarse con imparcialidad del impuesto.²²

2.7.3 Principio de comodidad:

Lo más conveniente y necesario para la recaudación del impuesto es establecer su recaudación en la época y en la forma probablemente saludable para el contribuyente.

2.7.4 Principio de economía:

Todo impuesto debe planificarse a efecto de que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingrese sea lo más pequeño posible, para evitar con ello el empleo de gran número de funcionarios, evitando con esto el pago de sueldos que devorarían en un momento determinado el producto del mismo, evitar que una parte del capital se dedique a un impuesto menos productivo, un impuesto imprudente ofrece grandes

²² Flores Zavala, Ernesto. **Ob. Cit.** Pág. 129.

tentaciones para evadirlo, debe evitarse visitas frecuentes y exámenes tediosos de los recaudadores de impuestos.

2.8 Principios constitucionales:

Se agrupan en dos grandes rubros: 1º. Sobre garantías individuales; 2º. Sobre principios derivados de la organización política.

Entre los principios sobre garantías individuales están: 1) Todo los preceptos que hacen relación con la libertad de comercio, de industria, de trabajo, etc.; 2) El principio de que los impuestos nunca deben gravar a personas determinadas individualmente; 3) El principio de que la ley tributaria sí puede tener efecto retroactivo; 4) El principio de que las autoridades fiscales están sujetas a las disposiciones de la ley; 5) El principio relativo a la garantía de que gozan los ciudadanos de inviolabilidad en sus papeles y libros privados; 6) El principio de que en el orden tributario sí hay prisión por deuda; 7) La prohibición de la confiscación de bienes.

Principios derivados de la organización política: 1) El principio que obliga a pagar impuestos tanto a nacionales como a extranjeros; 2) El principio de que pueden establecer impuestos al Estado y las municipalidades en la forma que la propia constitución Política de la República prevé; 3) El principio de la regulación de los ingresos y egresos a través de un presupuesto; 4) La facultad omnímoda del Estado de fijar impuestos; 5) La definición del gasto público ha de figurar en la ley; 6) Los

impuestos pueden tener, además de un fin puramente fiscal, que es el fin inmediato, otros fines mediatos, que serán económicos o sociales; 7) El principio de la aprobación anual de ingresos y egresos de la administración pública del año fiscal anterior y correlativa a este principio: El de aprobación de presupuesto para el ejercicio futuro; 8) El principio de que el Estado puede cobrar impuestos en caso que la ley de impuestos no entre en vigor oportunamente; 9) El principio de la iniciativa de ley en materia tributaria la tiene el Estado; 10) El principio de la unidad de fondos públicos que también se llama de unidad de caja; 11) El principio de la semi - autonomía fiscal de los municipios.

Principios jurídicos ordinarios: No están establecidos en la ley fundamental, sino en leyes ordinarias. Se les llama así porque aunque no tienen la fijeza de los establecidos en la Constitución Política de la República, sí rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como sujeto, objeto, cuotas, forma de recaudación, sanciones, que integran con las normas constitucionales el derecho tributario.

2.9 Fines de los impuestos:

Este punto ha sido tratado por infinidad de autores de pensamiento diverso y sería motivo de exposición especial en trabajos de esta naturaleza; trataremos de resumir los fines principales de los autores que a nuestro criterio debe aparecer forzosamente en

nuestra tesis. Los impuestos tienen como fin el proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, o sea cubrir los gastos públicos.

Corrientes o pensamientos políticos dominantes:

1. El de la Escuela de Griziotti llamada Liberal Manchesteriana desarrollado en Francia en el siglo XIX, esta escuela indica que la única finalidad que deben seguir los impuestos es la orden fiscal, es decir, procurar fondos para la atención de las funciones del Estado.
2. La mayoría de los autores actuales, aceptan que los impuestos persiguen, además de un fiscal, fines extrafiscales de promoción económica y de política fiscal.

Siguiendo a Flores Zavala, distinguimos los siguientes casos:

- a) Impuestos con fines exclusivamente fiscales: se trata de tributos que se obtienen para lograr los recursos necesarios para cubrir los gastos del Estado.
- b) Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplica a fines especiales. El fin es realizado con el rendimiento del tributo.

- c) Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo. Ejemplos: el impuesto sobre alcoholes y bebidas alcohólicas, el impuesto sobre herencias, legados y donaciones, el impuesto sobre la renta. En este último hay una serie de exenciones, dispensas y regulaciones que tratan de inducir a los sujetos obligados a pagar el impuesto, a capitalizar sus industrias y empresas o sencillamente a seguir una política de mejoramiento de prestaciones al personal, con lo cual se tiende a la aplicación de una nueva política social.

- d) Impuestos que sólo persiguen fines extrafiscales: se establece el impuesto para que sirva de medio de compulsión de modo que se obligue a las personas, a quienes se quiere afectar, a desarrollar una determinada actitud o que dejen de efectuar cierta actividad, con tal de no pagar el impuesto, ejemplo: Impuesto sobre tierras ociosas.

2.10 Efectos de los impuestos:

Según el Licenciado Alfonso Bauer Paíz, los efectos de los impuestos se pueden estudiar tomando en consideración los aspectos siguientes:

2.10.1 La repercusión:

Se desarrollan tres etapas: a) la percusión, b) la traslación y c) la incidencia.

- a) La repercusión: Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo.

- b) La traslación: Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.

- c) La incidencia: Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, ve afectada su economía por el impuesto.

Este efecto de los impuestos es una manifestación de las propias interrelaciones sociales y económicas. Depende de varios factores económicos. Cuando el impuesto recae sobre la misma persona que lo paga, no se da el caso de la repercusión. La repercusión es la lucha entre el sujeto de los impuestos y los terceros. El sujeto tratando de trasladar el impuesto, y el tercero tratando de evitarlo, restringiendo el consumo de ese artículo. El triunfo no sólo depende de la fuerza económica, sino de la concurrencia de otros factores diversos, tal como la necesidad de la cosa gravada, la existencia de sucedáneos, etc.

2.10.2 Difusión:

Cuando un impuesto ha llegado hasta la persona que no está en condiciones de trasladarla a otra, se presenta el fenómeno que hemos llamado de la incidencia, con el cual termina la repercusión, pero entonces se presenta otro fenómeno que es el de la

difusión del impuesto. La persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos cantidad, con lo que provocará una disminución de los ingresos de los proveedores, esos a su vez, sufren una merma en su poder adquisitivo y limitarán su consumo. El pago de impuesto afectará a una serie de personas no vinculadas por el pago, y sufrirán una disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra.

Diferencias entre difusión y repercusión:

- a) La repercusión puede presentarse o no; en cambio la difusión siempre se presenta porque en el supuesto de que el impuesto no pueda ser trasladado, la persona que no la sufrirá la disminución de su poder adquisitivo e indicará un proceso de difusión del impuesto.
- b) Al efectuar la repercusión el poder adquisitivo del sujeto del impuesto queda intacto.

En tanto que al iniciarse la difusión todos los poderes adquisitivos de las personas que tienen relación unas con otras, a partir del que fue incidido por el impuesto, disminuye.

2.10.3 La utilización del desgravamiento:

Se presenta cuando por la supresión de un impuesto, se rompe el equilibrio económico establecido; este fenómeno se presenta porque así como hay la tendencia a pasar el impuesto a terceros, existe la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

2.10.4 La absorción del impuesto:

Se presenta en aquellos casos en que el productor decide no repercutir el impuesto sino pagarlo él, es decir, absorberlo. Pero para moverse afectado en sus intereses, procura bajar costos (disminuyendo salarios o mejorando técnicamente su producción. Lo primero es criticable y antisocial. Lo segundo es loable y útil a la sociedad).

2.10.5 Amortización y capitalización de los impuestos:

Hay ocasiones en que cuando se establece un impuesto sobre la renta de una inversión estable, casa, terreno etc., la casa baja de valor porque se amortiza el importe del impuesto.

La capitalización se produce en caso de desgravamiento. Ocurre cuando ha habido una disminución del impuesto o una supresión. Lo que se deja de pagar por el impuesto aumenta el valor de los bienes.

Estos fenómenos llevan a las siguientes conclusiones:

- a) El establecimiento de un impuesto exclusivo produce una confiscación parcial;
- b) La disminución de un impuesto produce un donativo gratuito.

2.10.5.1 Condiciones que influyen en la presentación de estos fenómenos:

Una se refiere a la materia gravada; de acuerdo con ella de acuerdo con ella habrá amortización o capitalización:

- 1) cuando el objeto gravado sea una inversión de capital susceptible de producir una renta anual (tierras, casas, valores mobiliarios). Aquí el fenómeno no puede darse si se trata de impuestos sobre los salarios; en cambio en los inmuebles sí.
- 2) Es necesario que el objeto sea relativamente durable y que su uso permita varios pagos anuales del impuesto, de modo que no se presentarán estos fenómenos para los impuestos de consumo, porque éstos son fungibles; entre

más durable es el objeto gravado, más posible es el fenómeno de la capitalización.

- 3) El fenómeno no se produce si la materia gravable sirve también para una producción posterior, entonces el impuesto será repercutido sobre el consumidor y se elevará el precio del producto, pero no disminuirá el valor de la fuente del producto.

2.10.6 Evasión de los impuestos:

La evasión consiste en eludir el pago del impuesto. Se trata de que no se pague el impuesto en forma alguna. Nadie lo cubre.

2.10.6.1 Formas de evasión:

- a) Evasión legal;
- b) Evasión ilegal.

a) Evasión legal:

Se produce absteniéndose. Ejemplo: en los impuestos de aduana, sí el comerciante considera que los aforos son muy altos, para eludir su pago deja de importar la mercadería.

b) Evasión ilegal:

Se produce en los siguientes casos:

- Cuando el impuesto se establece en un pequeño territorio y el capital es movable, bastará pasar la industria a la parte del territorio que no está afectada, para eludir el impuesto en forma legal.
- Cuando se establezca un impuesto sobre determinados productos o determinadas rentas y se dejan libres otros productos y otras rentas. Habrá tendencia a no producir los productos gravados, sino dedicarse a los que no lo están.

2.11 División de los impuestos:

Tradicionalmente se han dividido los impuestos en directos e indirectos, sin haber coincidencia en cuanto al criterio de tributar de esas categorías. Los autores antiguos basaban la distinción en la posibilidad de traslación del gravamen considerando directo al soportado por el contribuyente de derecho; indirecto al que se trasladaba a otra

persona. Otra teoría radica en la clasificación en el sistema de determinación y cobro adoptado por la legislación de cada país, considerando directo al impuesto que afecta cosas o situaciones accidentales. Una tercera concepción atribuye el carácter de directo o indirecto según que los impuestos afecten manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva. Esta clasificación ha perdido eficacia por la evolución de conceptos económicos. En algunos países la división de impuestos directos e indirectos tiene gran importancia debido a disposiciones constitucionales.

Los impuestos directos se dividen a su vez en: personales y reales, según se tenga en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza en sí misma. Contemporáneamente se combinan el factor personal y el factor objetivo.

Los impuestos se clasifican basados en distintos criterios o tomando como punto de referencia los elementos característicos esenciales. En este capítulo nos referiremos a las clasificaciones más importantes para apreciar las características de un sistema tributario; sus principales manifestaciones impositivas o los efectos sobre la economía de un país.

2.11.1 Impuestos directos e indirectos:

Esta es una clasificación que ha dado lugar a los más variados criterios y a controversias financieras, ya que unos le niegan todo valor científico y otros creen que es una clasificación básica para el estudio del sistema impositivo de cada país.

Algunos criterios al respecto:

a) Criterio administrativo:

Quienes sostienen este criterio afirman que lo que diferencia los impuestos directos de los indirectos consiste en que los primeros se cobran de conformidad con registros normativos en que se conoce al contribuyente afectado por los impuestos directos; en tanto que los indirectos se perciben con ocasión de determinados actos de la vida económica y en los que el Estado no individualiza al contribuyente pues no le interesa conocerlo.

b) Criterio de la traslación de una y otra clase de impuestos:

Los seguidores de este criterio dicen que la diferencia fundamental entre impuestos directos e indirectos estriba esencialmente en la circunstancia de que aquellos no se trasladan de quien los cancela a otra economía más débil que en definitiva soportaría la carga del impuesto; los indirectos tendrían por la naturaleza de los objetivos o actos que gravan al ser trasladados de la persona que los ha cancelado hacia otras economías más débiles, buscando con ello una economía fácil de individualizar y que al gravarlo le otorga la facultad de resarcirse del monto del impuesto pagado, mediante la traslación de los mismos.

c) Forma en que el Estado determina en ambas clases de impuestos la capacidad contributiva:

Afirman que la diferencia esencial entre impuestos directos e indirectos estriba en que los primeros, el Estado, por medio de su legislación tributaria, determina la capacidad contributiva en relación a las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por un contribuyente. En los indirectos, el Estado, no determina la capacidad contributiva y desconoce o ignora cual es la posición exacta que el contribuyente de impuestos indirectos tiene en la vida económica y las induce de las rentas de que dispone a través de los consumos que realiza o de actos que ejecuta y de los cuales presume un potencial económico.

2.11.2 Impuestos reales y personales:

Se ha tomado en consideración la forma en que el Estado considera la renta ó riqueza de los individuos. En los impuestos reales, el Estado sólo constata la renta de los individuos por sus riquezas, sin tomar en cuenta situaciones individuales de los contribuyentes. En el impuesto personal, el Estado considera tan solo la renta ó riqueza de que disponga, también la situación especial de cada contribuyente en relación a ciertos factores que pueden modificar su verdadera capacidad económica para concurrir a las cargas del Estado.

Si se penetra en la situación de cada contribuyente, puede suceder que rentas de una misma cuantía puedan representar una capacidad contributiva muy diferente según sea el caso de cada individuo. La capacidad contributiva varía también en cuanto a los gastos en que debe incurrir para procurarse la renta o sea que aunque la renta percibida o devengada, aunque numéricamente igual, resulta en el hecho diferente como factor de capacidad contributiva según la situación de los contribuyentes. Cuando el Estado considera factores individuales que son elementos de juicio, la renta total y los gastos o cargas que pesan sobre un contribuyente, se está en presencia del impuesto personal llamado en algunos países Impuesto Global Complementario. Cuando el Estado constata únicamente rentas o riquezas, se está en presencia de los impuestos reales.

2.11.3 Impuestos ordinarios y extraordinarios:

Cabanellas, afirma que es impuesto ordinario “todo el que forma parte de los ingresos normales de la Hacienda Pública y que subsisten a través de los diversos ejercicios anuales” y llama extraordinarios “él de carácter excepcional en su exacción, o de cuantía recargada transitoriamente, para subvenir a una especial necesidad de la administración; como una guerra, realizar alguna obra importante, en jugar un déficit entre otras causas”²³

²³ Cabanellas, Guillermo. “**Diccionario de Derecho Usual**”. Pág. 348

Como conclusión podemos afirmar que existe una tendencia encaminada a abandonar la clasificación tradicional de los impuestos en directos e indirectos, pero, la misma no ha sido superada, conservándose consecuentemente en muchas legislaciones y doctrinariamente conserva su vigencia.

Para determinar la naturaleza jurídica de los impuestos pueden aplicarse indistintamente, cualquiera de los tres criterios expuestos; a saber: el administrativo, el de la repercusión o el de la difusión.

En la política financiera y tributaria del Estado guatemalteco, debe darse prioridad a los impuestos directos sobre los indirectos.

2.12 Clasificación de impuestos sobre ingresos tributarios de conformidad con el Presupuesto de ingresos y egresos del Estado y leyes que los regulan:

- **Ingresos tributarios:**

- a) **Impuestos directos:**

- Impuesto sobre la renta

1. de empresas, ingresos por rentas de capital

2. sobre las personas naturales, salarios (estudio según el MFP)

Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y su Reglamento Acuerdo Gubernativo 206-2004.

- Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz

Grava ingresos por rentas de capital

Decreto Legislativo 19-04 del Congreso de la República Ley del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz.

- Impuesto sobre el patrimonio

1. sobre la tenencia de patrimonio

2. sobre transferencias onerosas de patrimonio

3. sobre transferencias gratuitas de patrimonio

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

b) Impuestos indirectos:

- Impuestos a las importaciones

1. Arancel sobre las importaciones

Decreto 1269 del Congreso que contiene el arancel de aduanas. Tomo 77 de la recopilación de de leyes, reformado por los Decretos 1280, 1339, 1409, 1440, 1729, 1731 y 50-74 del Congreso de la República.

Existe también el Arancel centroamericano (Convenios centroamericanos de integración Económica); Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA, cuyo protocolo fue firmado en la ciudad de Guatemala el 13 de diciembre de 1963. Al reglamento del CAUCA se le denomina RECAUCA.

- Impuesto al valor agregado

1. Impuesto al valor agregado de bienes y servicios

2. Impuesto al valor agregado de importaciones

Decreto Legislativo 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por los Decretos 60-94, 142-96, 39-99, 44-99, 44-2000, 80-2000, 32-2001, 48-2001, 62-2001, 66-2002, 88-2002, 16-2003 y 32-2003.

- Impuestos sobre productos industriales y primarios

1. Sobre bebidas

Ley del impuesto sobre la distribución de bebidas destiladas, cervezas, otras bebidas fermentadas y bebidas gaseosas. Decreto legislativo del Congreso de la República.

2. Sobre cigarrillos y tabacos

Ley de tabacos y sus productos Decreto Legislativo 61-77 y reformado por el Decreto 65-2001

3. Sobre derivados del petróleo

Ley del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles y derivados del petróleo. Decreto Legislativo del Congreso de la República.

4. Regalías

5. Hidrocarburos compartibles

Ley de Hidrocarburos, Decreto Legislativo 109-83 del Congreso de la República.

6. Sobre distribución de cemento

Ley del Impuesto a la distribución del cemento Decreto Legislativo 79-2000 del Congreso de la República.

- Impuestos internos sobre servicios

1. Sobre actos jurídicos y transacciones

- timbres fiscales y papel protocolo

Ley del impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos

Decreto Legislativo 37-92 del Congreso de la República.

2. Sobre transporte y comunicaciones

- Sobre pasajes aéreos internacionales

Ley al Impuesto sobre pasajes aéreos, Decreto Legislativo 1752 del Congreso de la República.

- Impuesto sobre circulación de vehículos

1. Sobre circulación de vehículos terrestres

2. Sobre circulación de vehículos marítimos

3. Sobre circulación de vehículos aéreos

Ley del Impuesto Sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos,

Decreto 70-94 del Congreso de la República.

CAPÍTULO III

3. Impuestos extraordinarios:

3.1 Ingresos extraordinarios:

El Estado para equilibrar su situación económica y social en épocas de crisis o guerras debe generar ingresos no regulares y no constantes que sólo se pueden dar en determinados períodos del año. Estos ingresos son los llamados extraordinarios.

3.1.1 Formas en que se producen los ingresos extraordinarios:

a) Por venta de bienes:

Es una forma poco conveniente para el Estado de obtener ingresos, ya que ha perdido una gran proporción de su riqueza.

b) Por emisión de papel moneda:

Este recurso tiene como ventaja que proporciona fondos inmediatamente, pero esto significa un alza en los precios, depreciación de la moneda, inseguridad en

las transacciones, disminuye la riqueza, provoca la exportación de divisas. En conclusión tiene más desventajas al aplicar esta fuente.

c) Por imposición de contribuciones extraordinarias:

Este recurso es aconsejable al país, siempre y cuando no exista un gran número de cargas tributarias para el contribuyente o cuando las condiciones económicas del país lo ameriten.

d) Por uso de crédito público:

Este recurso lo adquiere el Estado cuando percibe préstamos ya sea de bancos nacionales y extranjeros o particulares locales o extranjeros.

Los ingresos extraordinarios se revisten de los siguientes elementos:

- Por la periodicidad con que concurren a las arcas fiscales, los ingresos extraordinarios se perciben únicamente en las oportunidades en que se prevén, para el financiamiento de cierta clase de gasto público o inversiones estatales. Impuestos con características de extraordinario y temporal, por ejemplo, venta de un activo estatal, etc.

- Por el significado económico que revisten, los extraordinarios provienen siempre del capital estatal (activos), del uso de su crédito público o del capital de los particulares. Endeudamiento interno o externo, por ejemplo.
- Por el carácter de las leyes que los establecen o autorizan, estos ingresos requieren de leyes específicas, especiales o temporales. Ejemplo la Ley del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal (ISET), Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA), Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP).

3.2 Definición de impuestos extraordinarios:

Es un impuesto de carácter excepcional, son transitorios y para su sanción es decretada una determinada necesidad de la administración pública.

3.3 Necesidad de los impuestos extraordinarios:

Guatemala no esta generando la riqueza necesaria para mejorar el nivel de vida de sus habitantes, el cincuenta y seis punto dos por ciento (56.2 %) de los guatemaltecos son pobres y el dieciséis por ciento (16%) ganan menos de un dólar al día (US\$ 1). Ello incidió para que en el año 2004, Guatemala haya descendido al puesto número ciento veintiuno en el índice de desarrollo humano.

Lo que significa que Guatemala enfrenta dificultades para definir e implementar políticas congruentes e integrales que permitan elevar el crecimiento económico. Que actualmente ocupe el puesto número ochenta y nueve del índice potencial de mediano plazo, sólo indica la decadencia de un país tercermundista.

Desde la firma de los Acuerdos de Paz han habido cuatro reformas fiscales, pero ninguna ha logrado avances importantes en materia fiscal, de forma tal que logren asegurar los dos objetivos principales que plantea la competitividad sistémica para la política fiscal: que genere los suficientes ingresos para que el gobierno pueda desempeñar sus funciones y, a la vez, mantenga la competitividad del país, sin interrumpir el proceso generador de riqueza de todos los guatemaltecos.

Para incrementar el bienestar de los guatemaltecos son necesarias dos condiciones: 1) Un gobierno capaz de garantizar el Estado de derecho; 2) Un ambiente económico propicio para la inversión y generación de empleos.

Con la firma del Pacto fiscal el 25 de mayo del año 2000, concluyó un proceso único en la historia fiscal de Guatemala. La sociedad guatemalteca demostró claramente que tiene la capacidad de llegar a grandes acuerdos en un marco de paz y democracia; que es capaz de pensar en grande y de asumir consciente y responsablemente sus obligaciones. Impulsar el Pacto fiscal también dió lugar a un proceso de reflexión sobre la problemática fiscal en el país y sobre las acciones de política fiscal que podrían requerirse para fortalecer de manera sostenida las finanzas

del Estado y alcanzar para el año 2002 el 12% de carga impositiva, tal como se comprometieron los guatemaltecos con la firma de los Acuerdos de Paz.

A raíz de los múltiples problemas socioeconómicos en Guatemala, surge la necesidad de la percepción de ingresos tributarios, bajo esta situación se da la creación de la imposición de contribuciones extraordinarias, la cual ha sido la forma más efectiva y sin tantos riesgos para lograr el propósito de captación de mayores ingresos.

En noviembre del año 2004 la Asociación de Investigación y Estudios Sociales (ASIES), en su Análisis del Proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, ejercicio fiscal 2005, hace notar la pérdida de ingresos tributarios generada principalmente por la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA), situación que colocó en problemas al nuevo gobierno. La estrategia para abordar estos problemas consistió en relanzar el Pacto Fiscal. Para llevar a cabo este proceso, el ejecutivo estableció la Comisión Técnica del Pacto Fiscal (CTPF), a la cual se le encargó la tarea de elaborar las propuestas de reforma fiscal necesarias.²⁴

Los problemas fiscales son muchos, se suelen considerar que los principales problemas del sistema fiscal son tributarios. Siguiendo esa línea de pensamiento, se puede decir que el problema del sistema fiscal guatemalteco tiene que ver con el

²⁴ ASIES, “Análisis del proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado”. Pág.7

elevado número de exenciones, deducciones, incentivos y privilegios fiscales, la debilidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, la complejidad y falta de claridad de las normas fiscales, y la escasa persecución y sanción de los grandes evasores, por ejemplo los contrabandistas, de allí que ante un gasto gubernamental creciente, el déficit fiscal se convierta en una amenaza para el equilibrio macroeconómico.

El Pacto Fiscal surgió como estrategia para darle cumplimiento a las reformas fiscales que se había adquirido a raíz de los Acuerdos de Paz, pero no habían sido efectivamente alcanzadas por el gobierno guatemalteco. De esta manera, el Pacto fiscal constituyó un acuerdo entre distintos actores de la sociedad, sobre el monto, origen y destino de los recursos con que debe contar el Estado para cumplir con sus funciones, según lo establecido en la Constitución Política de la República y los Acuerdos de Paz.

En el primer considerando de el Decreto Legislativo 19-04 establece: Que diversas instancias de deliberación y diálogo social se han manifestado libremente a favor de tomar medidas necesarias para un reordenamiento tributario, con el objeto de enfrentar la situación económica que actualmente vive el país, decisiones que a corto plazo, provean al Estado de recursos financieros para posibilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz; logrando así el cumplimiento del fin supremo para el cual está organizado, siendo éste el bien común, garantizando así, a los habitantes de la república, su desarrollo integral.

Siendo esta la justificación expresa de la creación del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP).

3.4 Déficit fiscal y endeudamiento:

Déficit implica un saldo negativo. Es el resultado contable de ejecutar más gastos que ingresos. Cuando este déficit se refleja en el presupuesto, se denomina Déficit presupuestario. En este caso, en la preparación del presupuesto nacional deben revisarse todos los rubros y realizar las reducciones necesarias. En su defecto, buscar las alternativas de financiamiento, tales como deuda pública, nuevos impuestos o la venta de activos del Estado. La decisión final depende de las autoridades de gobierno, quienes, a través del Ministerio de Finanzas Públicas deben prever el equilibrio entre ingresos y gastos.

En resumen las únicas opciones que existen para equilibrar un presupuesto nacional son:

- a) reducir el gasto;
- b) incrementar la carga tributaria y/o
- c) incurrir en deuda pública

La decisión final, como se menciono anteriormente depende de las políticas económicas del gobierno. En este sentido la insuficiencia de recursos para financiar el gasto público ha sido causa de un déficit fiscal que estimula un mayor endeudamiento tanto interno como externo, causando de esa forma una crisis financiera del Estado.

Dejando esto como una decisión final del gobierno, este ha recurrido en dos alternativas:

a) Incursión en la deuda pública:

Como el crédito es la posibilidad que el Estado tiene, mediante una promesa de pago a futuro, de proveerse de los fondos que necesita en un momento determinado, cuando el Estado hace uso de este crédito público y obtiene los recursos que requiere, se origina la deuda pública.

Dentro de las definiciones de la deuda pública, la definición clásica expresada en su libro de Derecho financiero la licenciada Gladys Monterroso establece que “la deuda pública es una amenaza contra las finanzas del Estado y la economía nacional.”.²⁵ Considerando que esta definición se adapta a la realidad de cualquier nación latinoamericana, en la actualidad en eso se ha convertido la deuda pública, en una grave amenaza para las economías actuales.

²⁵ Monterroso Velásquez, Gladys E. “Derecho financiero, parte I, finanzas públicas” Pág. 183.

b) Incremento de la carga tributaria:

El concepto de carga tributaria debe de entenderse como la proporción de los ingresos que cada hogar o persona destinan al pago de impuestos, por tal motivo se considera un incremento en la carga tributaria siempre y cuando no exista un gran número de cargas tributarias para el contribuyente o cuando las condiciones económicas del país lo ameriten, en el caso de Guatemala, se creó una carga tributaria que gravara las rentas brutas a través de un impuesto extraordinario.

3.5 Regulación legal de los impuestos extraordinarios:

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece:

“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 la base de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

La Constitución, en forma específica, proporciona en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas de pleno derecho las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código tributario enfatiza con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria.

El Artículo 239 de la Constitución Política consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las

bases de recaudación de dichos tributos. Siendo este el fundamento legal de la creación de los impuestos extraordinarios.

3.6 Función de los impuestos extraordinarios:

La función esencial de, los impuestos extraordinarios es la de equilibrar la situación económica y social en épocas de crisis o guerras que se presentan en períodos irregulares, ante el Estado. En el caso del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), se presentó a llenar un vacío económico y legal, pues por la declaratoria de inconstitucionalidad del impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA), deja sin efecto el cobro de dicho impuesto, y que la falta de este se ve reflejado en los ingresos del Estado, a su vez éste se encuentra en la crisis que conlleva el incumplimiento de los compromisos adquiridos por los Acuerdos de paz, que es el antecedente de la creación del impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA),

3.7 Evolución de los impuestos extraordinarios desde los noventa hasta la actualidad:

La década de los noventa también estuvo marcada por la incorporación de impuestos extraordinarios o temporales, establecidos para atender las urgencias y desequilibrios fiscales que se presentaban. Así, se buscó mejorar la recaudación del Impuesto sobre la renta con impuestos complementarios que tenían una base

impositiva similar (activos netos ó ingresos brutos), y que podrán deducirse del impuesto sobre la renta. En este sentido se establecieron impuestos como el Impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET), el Impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA), y el Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP). Estos impuestos extraordinarios temporales se han convertido en una característica permanente del sistema tributario guatemalteco.

- Impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET):

Este impuesto, creado por el decreto 31-96, tenía alguna de las características de un impuesto mínimo sobre la renta y logró recaudar aproximadamente el cero punto seis (0.6%) y cero punto nueve por ciento (0.9%) del producto interno bruto en los años de 1996 y 1997, respectivamente. Los sujetos de este impuesto eran las empresas y personas físicas cuyo ingreso anual superara los cuarenta y ocho mil quetzales (Q48, 000.00), con la salvedad que los asalariados no tenían elección de base imponible sino que debían tributar sobre sus ingresos brutos. Los restantes contribuyentes podían optar entre tributar sobre sus ingresos brutos o sobre sus activos netos de depreciaciones y amortizaciones acumuladas. Aproximadamente el ochenta por ciento (80%) de los contribuyentes optaron por ingresos brutos como base del Impuesto de solidaridad extraordinario y temporal en el año de 1996.

El impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET), actuaba de la misma manera que lo hacía el Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) y actualmente el Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de

paz (IETAAP). El artículo 6 del Decreto 31-96 establecía que el impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET), era acreditable al pago del Impuesto sobre la renta (ISR), aclarando que “sí persiste saldo a favor de la persona obligada, éste se aplicará a períodos posteriores hasta agotarlo”. Es decir que mientras un contribuyente eludiera (legalmente) o evadiera (ilegalmente) el pago del Impuesto sobre la renta (ISR), esta persona acumularía indefinidamente saldos a favor, pero nunca le sería reintegrado el monto del impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET), pagado en exceso del Impuesto sobre la renta (ISR), declarado. En cambio, un contribuyente que tuviera Impuesto sobre la renta (ISR), a pagar por un monto mayor que el de impuesto solidaridad extraordinario y temporal (ISET), acreditará este último en contra del Impuesto sobre la renta (ISR), y pagaría solamente la diferencia. En otras palabras, el contribuyente pagaría Impuesto sobre la renta (ISR) ó impuesto solidaridad extraordinario y temporal (ISET), el que fuera mayor; es decir, el impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET) actuaba como pago mínimo del Impuesto sobre la renta (ISR).

Este mecanismo no elimina automáticamente el total de la erosión de la recaudación causada por la evasión, las maniobras elusivas, ni las exenciones y exoneraciones del Impuesto sobre la renta (ISR), pero le pone un límite por lo menos, se recauda lo estipulado en el Impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET).

- Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA):

Este impuesto reemplazó al Impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET), con algunas diferencias, la primera es que el Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) no alcanzaba a las personas físicas; la segunda es que el contribuyente podía elegir entre acreditarlo contra el Impuesto sobre la renta (ISR), o acreditar éste en contra del Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA); y la tercera es que la tasa era menor que la del Impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET) (1.25 ó 2.5 % en vez de 1.15 y 3%, según el contribuyente eligiera ingresos brutos o activo neto como base imponible)

La recaudación conjunta del Impuesto sobre la renta (ISR) y del impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) en el año de 1998, primer año de existencia del Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA), fue de uno punto noventa y dos por ciento (1.92) del producto de ingreso bruto (PIB).

De igual manera que su antecesor, el Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) reducía la erosión de la recaudación debida a las exenciones del impuesto sobre la renta (ISR) actuando como pago mínimo de éste. Los contribuyentes pueden optar entre acreditar el Impuesto sobre la renta (ISR) como pago del Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA); o bien, acreditar el Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) como pago al Impuesto sobre la renta (ISR) (Artículo 10 del Decreto 99-98)

Aunque la recaudación conjunta del Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) - Impuesto sobre la renta (ISR) del año 1998 no mostró ningún cambio significativo respecto de la del Impuesto solidario extraordinario y temporal (ISET) e Impuesto sobre la Renta (ISR) de los años inmediatos anteriores, se dio la creación de una disposición que establecía explícitamente que las empresas protegidas por las leyes de maquila y de zona franca estarían sujetas al Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) Artículo cuatro (4) del Decreto 117-97, constituyéndose así una ampliación de base tributaria que debiera reflejarse en aumento de recaudación.

El impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias durante el tiempo de su aplicación recaudaba un aproximado de Q1, 500 millones de quetzales, en el rubro de ingresos directos, por tal motivo al momento de su terminación se decidió su prórroga indefinida, hasta el momento de su declaración de inconstitucionalidad en el año 2004, dejando así un fuerte vacío en la recaudación tributaria.

Frente a estos antecedentes el nuevo gobierno quedó ante indudables problemas en cuestión de ingresos, y por la falta de ellos se recurre a esta práctica reiterada en años anteriores, dando así origen al Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), que no vino a ser más que el suplente del Impuesto de empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA), con las mismas características del impuesto mencionado anteriormente.

CAPÍTULO IV

4. Breve análisis doctrinario y legal sobre el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP)

4.1 Concepto:

El impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz es un tributo que grava la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

4.2 Naturaleza jurídica:

El impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) adopta la forma de una ley, porque es fuente de derechos y obligaciones para el Estado y los particulares, que tiene incidencia en la vida de toda la nación, por lo que para su aprobación deben de cumplirse todos los requisitos establecidos en la Constitución Política de la República y en la Ley Orgánica del Organismo Legislativo, con la excepcionalidad que enmarca lo especial de este impuesto, es su presentación y discusión el cual es declarado de urgencia nacional con el voto favorable de las dos terceras (2/3) partes del número total de diputados que lo integran en única sesión, por

lo tanto la naturaleza jurídica del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), es de una ley extraordinaria, vigente y positiva.

4.3 Principios jurídicos de este tributo:

Para formular los principios que se encuentran contenidos en el Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, se toma en cuenta lo establecido al considerando tercero de la Ley, en donde se invoca de la siguiente manera:

“...que se ajuste a los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria de igualdad y generalidad que no sea confiscatorio y que evite la doble tributación”.

De tal manera se toman en cuenta los principios tributarios constitucionales, y los principios básicos recogidos en el compromiso cuarenta y nueve (49) del Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, recordando que este tipo de impuesto surge con el objeto de facilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz, respondiendo así de manera rigurosa y precisa a los que podríamos denominar principios comúnmente aceptados por la doctrina hacendística y que, con matices, han recalcado en las constituciones de los países organizados políticamente bajo formas democráticas:

- **Suficiencia:** Recaudación de los recursos necesarios para el cumplimiento de las tareas del Estado (primer párrafo del compromiso cuarenta y nueve 49)

- Equidad: Sistema justo, equitativo y globalmente progresivo conforme al principio. constitucional de capacidad de pago (letra a) del compromiso cuarenta y nueve).
- Generalidad: Ser universal y obligatorio (letra b) del compromiso 49).
- Eficiencia: estimular el ahorro y la inversión (letra c) del compromiso 49).

Estos, junto con otros principios están, como no podía ser de otra forma, reclusos en la Constitución Política de la República.

Los principales principios constitucionales tributarios:

- Principio de proporcionalidad y equidad:

El principio de proporcionalidad y equidad hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad de pago a quien va dirigido.

Actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago, 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 de las leyes tributarias serán estructuradas conforme al 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, como claramente lo expresa, el sistema tributario debe ser justo. La palabra justicia, tiene una acepción

amplia como se desprende de la definición dada por Manuel Ossorio: “Virtud que inclina a dar cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a Derecho.”²⁶ Y a la vez, el término de equidad, lo define como “Justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad.”²⁷ Este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto.

- Principio de igualdad:

El principio ahora analizado, se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República, que establece: “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”, al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos, sentando doctrina legal, pronunciándose en el sentido que, en Guatemala, todos los seres humanos son iguales en condiciones; baste citar a Rodríguez Lobato en su obra dice que “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.”²⁸

²⁶ Ossorio, Manuel. “Diccionario de ciencias jurídicas y sociales”.Pág. 78

²⁷ **Ibid.** Pág. 47

²⁸ Lobato Rodríguez, Raúl. **Derecho fiscal.** Pág. 45

- Principio de generalidad:

El principio de generalidad, es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con ciertas limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago, que establece que a pesar de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los impuestos, la población debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

El Código tributario recoge el principio de generalidad en el primer párrafo del Artículo 1, que literalmente establece: “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 aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria”.

- Principio de no confiscación:

El derecho tributario se encuentra inspirado también en el principio de no confiscación, el que se encuentra contenido en los Artículos 43 y 243 de la Constitución Política de la República: “Se prohíbe la confiscación de bienes y a la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso, podrán exceder del valor del impuesto omitido.” “...se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho

generador atribuido a un 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”.

Un tributo es confiscatorio siempre y cuando atente contra la capacidad de pago del contribuyente, o que afecte en gran medida su riqueza o sus bienes.

Estos principios, a su vez, determinan otros principios de carácter subordinado en la imposición sobre la renta, tanto de las personas individuales como de las personas jurídicas.

En relación con la imposición sobre la renta de las personas individuales los principios referidos exigen que se grave la totalidad de la renta del sujeto pasivo y de una manera progresiva, dando origen así a los principios de tributación sobre la renta extensiva y de progresividad.

En relación con la imposición sobre la renta de las personas jurídicas los principios referidos exigen igualmente que se grave la totalidad de la renta del sujeto pasivo, pero de forma que no incida sobre sus decisiones de carácter económico, sin introducir alteraciones en la asignación de recursos que origina el libre funcionamiento del mercado, dando origen así a los principios de tributación sobre la renta extensiva y de neutralidad.

Por otra parte, la tributación sobre la renta de las personas individuales y jurídicas debe estar coordinada, para evitar déficit de imposición o dobles imposiciones, lo

que exige el cumplimiento de un conjunto de requisitos que configuran el principio de coordinación. Los requisitos más relevantes son:

- La definición de la renta imponible debe de ser homogénea.
- Deben existir métodos que eliminen la doble imposición de la renta.
- No deben existir rentas sin gravar, sea en sede de las personas individuales o jurídicas.
- Deben regularse de manera igual o similar de los hechos comunes a las personas individuales o jurídicas.

Por último, no se debe olvidar que en un contexto de creciente globalización económica, un sistema tributario no puede ser contemplado aisladamente, sino en relación con el existente en los países de entorno, surgiendo así el principio de convergencia. Este principio llevará a analizar las propuestas de reformas tomando en consideración las tendencias internacionales en materia de tributación del capital, fundamentalmente, al ser éste el factor de protección cuyo mercado es, definitivamente, el más internacionalizado.

Por consiguiente, los principios a la luz de los cuales se analiza la imposición sobre la renta regulada en los Decretos 26-92 y 19-04 son los siguientes:

- Tributación sobre la renta extensiva, válido para la tributación de las personas individuales y jurídicas.

- Generalidad, lo que supone evitar las exenciones y otros beneficios fiscales que no tengan suficiente justificación.
- Progresividad, únicamente válido para las personas individuales.
- Neutralidad, especialmente relevante en relación con las personas jurídicas.
- Coordinación en la imposición sobre la renta de las personas individuales y de las sociedades y demás entidades jurídicas.
- Convergencia en relación con los sistemas tributarios de los países del entorno.

4.4 Ubicación del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) dentro de la clasificación de impuestos:

Es un típico impuesto directo, que reúne todas las características de éstos, ya que grava la renta neta y es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero.

4.5 Regulación del impuesto en el derecho guatemalteco:

El impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz está contenido en el Decreto Legislativo número 19-04, cuyo origen se deriva de la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad en contra de el Impuesto de empresas mercantiles y

agropecuarias (IEMA), declarándolo inconstitucional en febrero del año 2004, ocasionando un vacío financiero, por tal motivo el nuevo gobierno presidido por Oscar Berger se ve en la necesidad de cubrir ese rubro, dando vida de esta manera al nuevo impuesto extraordinario (IETAAP), el cual fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República, siendo aprobado en un solo debate, y entrando en vigencia el día uno de julio de 2004 al treinta y uno de diciembre de 2007, ello sin perjuicio de las obligaciones tributarias y sanciones surgidas durante la vigencia de la ley.

4.6 Personas que están obligadas al pago del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP):

Este impuesto se establece a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. (Art. 1 de la Ley del IETAAP)

4.7 Procedimiento para el pago del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz:

Las personas individuales o jurídicas que realizan actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional, y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos, crean un hecho generador para el Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), la cual su base impositiva para calcular el pago la constituye la que sea mayor entre:

- La cuarta parte del monto total del activo neto, ó;
- La cuarta parte de los ingresos brutos

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la segunda literal del párrafo anterior.

La base imponible no es más que el valor total de la venta o servicio prestado, dependiendo de que actividad se realice sobre ella se aplicara el tipo impositivo, y así se dará la determinación del impuesto a pagar.

El tipo impositivo es el porcentaje o cuantía que resulte asignado a cada deuda tributaria.

Según el artículo ocho (8) de la Ley del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) establece los tipos impositivos, que se darían al impuesto conforme el período impositivo, acá se presenta lo que es una reducción gradual del tipo impositivo.

- a) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, el tipo impositivo será del dos punto cinco por ciento (2.5%).
- b) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de enero de dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis, el tipo impositivo será del uno punto veinticinco por ciento (1.25%).
- c) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%).

La determinación es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, del contribuyente o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

Basado en los datos anteriores se realiza la determinación del impuesto establecido en el artículo nueve (9) de la ley, según el procedimiento siguiente:

Se multiplica el tipo impositivo por la base imponible (establecida en el artículo 7) y el resultado de ello es el impuesto a pagar.

Al impuesto determinado en cada trimestre se le restará el Impuesto Único sobre Inmuebles (IUSI) efectivamente pagado durante el mismo trimestre, pero esta es una excepción ya que únicamente se realizará cuando la determinación se realice sobre la base del activo neto.

En los casos de períodos menores a un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días que del trimestre hayan transcurrido.

Determinado el impuesto, se debe de realizar el pago del impuesto, que en la doctrina se maneja como el elemento temporal, que constituye en qué momento se cumple hecho generador y el pago; estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador se puede realizar en cualquier momento, incluso de noche o días inhábiles. En otro contexto del elemento temporal para realizar el pago, el contribuyente lo realiza en el tiempo determinado en la ley que puede ser el momento de realizarse el hecho generador, o por semana, por mes, por trimestre o por año.

Según lo establece el Artículo 10 de la ley del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), el impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario siguiente a la de la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los mecanismos que para el efecto la administración tributaria ponga a disposición de los contribuyentes; el mecanismo utilizado actualmente por la administración tributaria es a

través de una declaración jurada, tal como se realiza con el Impuesto sobre la renta (ISR).

La ley del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), brinda la opción al contribuyente de acreditar el impuesto extraordinario en contra del pago del Impuesto sobre la renta (ISR), el acreditamiento es un abono que se puede dar entre estos impuestos, asegurando así un pago mínimo de ellos.

Artículo 11. Acreditamientos. El impuesto a que se refiere esta ley y el Impuesto sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

- a) El monto del impuesto que establece esta ley, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento, durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto al que deba pagarse en forma trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.
- b) Los pagos trimestrales del Impuesto sobre la Renta que correspondan a los períodos de julio a septiembre del año dos mil cuatro en adelante, podrán acreditarse al pago que se establece en esta ley en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditamiento podrán cambiarlo únicamente con autorización de la administración tributaria.

El remanente del impuesto en la presente ley que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere el párrafo anterior.

El órgano administrativo encargado de la aplicación, recaudación, fiscalización y control de dicho impuesto corresponde a la Superintendencia de administración tributaria (SAT). Artículo 13 Ley del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP).

4.8 Excepción del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP):

Artículo 4 del Decreto legislativo 19-04

Están exentos del impuesto que establece la ley:

- a. Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas, y las municipalidades y sus empresas, con excepción de las personas jurídicas formadas por capitales mixtos.
- b. Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país.
- c. Las personas que inicien actividades empresariales, por los primeros cuatro trimestres de operación.

- d. Las personas individuales o jurídicas que por ley específica o que por operar dentro de los regímenes especiales que establecen los Decretos números 29-89 y 65-89 del Congreso de la República, se encuentran exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo de duración de la exención de que gozan.
- e. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederación de cooperativas, centros educativos y culturales, las asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas y autorizadas, siempre que la totalidad de los ingresos obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso disminuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.
- f. Las personas individuales o jurídicas y los demás entes afectos conforme a la presente ley, que paguen el Impuesto sobre la Renta, con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, conforme al artículo 44 del Decreto número 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, Ley del Impuesto sobre la Renta.
- g. Los contribuyentes que a partir de la vigencia de esta ley, obtengan pérdidas de operación durante dos años consecutivos. Esta exención se aplica exclusivamente para los cuatro períodos impositivos siguientes a los años en que resultaron las citadas pérdidas. Para que sea aplicable la exención a que se refiere esta literal los contribuyentes informarán a la Administración

tributaria, mediante declaración jurada ante notario, de su situación particular, demostrándola con sus estados financieros debidamente auditados. Dicho informe se presentará como mínimo, un mes previo a que venza el plazo para el pago del impuesto correspondiente al primer trimestre del año calendario respectivo. La administración tributaria podrá efectuar las auditorias que estime convenientes para constatar la veracidad de lo declarado.

4.9 Infracciones y sanciones:

Según lo establecido en el artículo 12 de la Ley del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, las infracciones a las disposiciones a esta ley serán sancionadas conforme a lo previsto en el Código tributario y en el Código Penal, según corresponda.

En Guatemala, se encuentra regulado el ilícito tributario en tres leyes ordinarias a saber:

a) Código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República:

Regula las infracciones y sanciones tributarias administrativas, y contiene dentro de su normativa el procedimiento administrativo tributario que contiene los recursos y su procedimiento, así como el procedimiento judicial al normar el artículo 167 que el

proceso contencioso administrativo tributario se regulará por la Ley de lo Contencioso Administrativo.

b) Código penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas:

Regula los delitos de defraudación tributaria y defraudación mediante informaciones contables, por lo que penaliza las infracciones tributarias constitutivas de delito, en las que se configuran los elementos propios del delito, se encuentran regulados en los artículos 51, 72, 271 y 358, A, B, C y D del mismo cuerpo legal.

c) Ley contra la defraudación y el contrabando aduanero, Decreto 58-90 del Congreso de la República:

También es parte de la regulación legal guatemalteca del ilícito tributario por contener en su normativa los procedimientos judiciales.

CAPÍTULO V

5. Importancia del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) en tiempos de crisis financiera

5.1 Principales factores de la crisis financiera en Guatemala:

a) Una baja capacidad de recaudación:

El sistema tributario de Guatemala se ha caracterizado históricamente por su baja capacidad de recaudación, ya que en los últimos cuarenta años la carga tributaria se ha situado alrededor del ocho por ciento (8%) sobre el producto interno bruto. La carga tributaria se define como la relación que existe entre los ingresos tributarios y el producto interno bruto, el promedio de la carga tributaria ha sido de un siete punto ocho por ciento (7.8 %), lo que constituye el valor más bajo registrado en América Latina, la cual se encontraba en nombre de Guatemala.

Como resultado de las reformas derivadas de los Acuerdos de paz, a partir de 1997 la carga tributaria superó por varios años consecutivos la barrera del ocho por ciento (8%), si bien todavía no logra alcanzar el 12% establecido como meta.

El bajo nivel de recaudación ha impedido al Estado cumplir con las obligaciones y atribuciones que le asigna la Constitución Política de la República y ha sido uno de los obstáculos para el cumplimiento de muchos de los compromisos incluidos en los acuerdos de paz. La baja recaudación tributaria ha limitado las posibilidades de invertir en el desarrollo social y económico del país así como de fortalecer las instituciones democráticas.

Por otra parte, la baja recaudación también condiciona la estabilidad macroeconómica. En este sentido, la insuficiencia de recursos para financiar el gasto público ha sido causa de déficit fiscal que estimula un mayor endeudamiento externo e interno, limitan los márgenes de acción de la política monetaria y presionan sobre tasas de interés.

Entre los factores que explican la baja recaudación tributaria sobresalen:

- i) La existencia de una arraigada cultura anti-fiscal, que se traduce en altos niveles de evasión y elusión. La evasión y la elusión son términos muy distintos. El primero se refiere específicamente al incumplimiento del pago de una obligación tributaria, en tanto que el segundo define el acto de sacar provecho de algún defecto de las normas tributarias para pagar menos o dejar de pagar un impuesto. El primero es un acto delictivo; el segundo es perfectamente legal;

- ii) La debilidad de los instrumentos legales para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- iii) La existencia de un sistema de privilegios, exoneraciones y exenciones que minan la base tributaria;
- iv) La inoperancia del sistema de justicia relacionado con los tributos;
- v) La existencia de candados constitucionales, que limitan el poder impositivo del Estado;
- vi) La alta desigualdad en la distribución del ingreso y la riqueza; y
- vii) La existencia de una franja importante de economía informal o subterránea.

b) La inestabilidad de los ingresos tributarios:

El sistema tributario guatemalteco es notoriamente inestable en sus ingresos. Esta característica, además de dificultar el manejo fiscal de corto plazo, obstaculiza la planificación financiera y la programación y ejecución del gasto público.

La inestabilidad tiene que ver, por una parte, con la dependencia de los impuestos del comercio exterior. Aunque actualmente no existan impuestos a las exportaciones y aranceles aplicados a las importaciones han perdido importancia, ha ganado importancia el impuesto al valor agregado (IVA) aplicado a las importaciones. En las últimas dos décadas, cada dos años y

medio todos los gobiernos promovieron cambios en la legislación tributaria. Además de generar un clima poco propicio para la inversión productiva, la frecuencia de las reformas dañó la credibilidad de las autoridades fiscales y debilitó al sistema tributario en su conjunto. Con la entrada en vigencia del tratado de libre comercio (TLC), entre República Dominicana, Centroamérica y Estados Unidos se deja notar la caída en recaudación, situación que se dejaba ver desde antes de firmar dicho tratado, sin embargo el presidente de la comisión de Finanzas del Congreso, Manuel Baldizón considera que esta situación se encuentra fuera de las manos del Congreso, y si a ello le sumamos la reducción de la tasa del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), situación que se comienza a reflejar en la recaudación tributaria.

c) Un sistema de pocos impuestos:

El sistema tributario guatemalteco se ha caracterizado por apoyarse primordialmente en impuestos indirectos. En los noventa, la influencia de tendencias internacionales hizo que la estructura tributaria registrase importantes cambios. Estos se orientaron a la reducción de impuestos directos, la supresión de gravámenes a la exportación, la reducción de aranceles a la importación, el énfasis en la mejora de la administración tributaria y especialmente, el fortalecimiento del impuesto al valor agregado (IVA).

En la última década, los impuestos directos representaron en promedio un 23.2% de los ingresos tributarios totales. En 1991 llegaron a constituir el 37.6%, gracias a la recaudación generada por la Ley del impuesto extraordinario y de emisión de bonos del tesoro de emergencia (Decretos 58-91 y 67-91). Los impuestos indirectos constituyeron, en promedio, el 76.8% del total recaudado en los 90. En 1994 alcanzaron una cima de 82.4%, luego de que la Corte de Constitucionalidad suspendiese los pagos a cuenta del Impuesto sobre la renta (ISR). La decisión del alto tribunal produjo una caída sustancial de los ingresos de ese impuesto.

Los hogares de mayores ingresos pagan una menor proporción del impuesto:

Otra característica del sistema tributario de Guatemala es su falta de equidad. Esto se manifiesta parcialmente en la preponderancia de los tributos indirectos dentro del total de impuestos, lo que podría demostrar regresividad; y en falta de progresividad en los tramos mayores de ingresos.

El sistema tributario guatemalteco también es poco equitativo debido al conjunto de privilegios e incentivos fiscales tales como: exoneraciones, exenciones y deducciones. Estos privilegios favorecen a unas actividades económicas en desmedro de otras, y limitan la eficiencia y eficacia en la

recaudación de impuestos al erosionar la base tributaria y distorsionar la asignación eficiente de los recursos.

A pesar de los esfuerzos realizados para reducir los privilegios, todavía persisten, incluyendo aquéllos concedidos por la Constitución Política de la República. Entre estos últimos se encuentran exenciones para los centros educativos privados, deducciones del impuesto sobre la renta a favor de personas individuales y jurídicas que realizan donaciones a favor de las universidades, entidades culturales o científicas. Además, en leyes de fomento específicas aparecen sectores productivos exentos de impuestos, como la industria maquiladora, empresas ubicadas en zonas francas, empresas del sector energético e ingenios azucareros.

d) Una administración tributaria débil:

A lo largo de la historia, la administración tributaria de Guatemala ha mostrado un pobre desempeño, y ha sido frecuentemente acusada de corrupción y clientelismo político. La debilidad e inoperancia de la administración tributaria se evidencia en los grandes niveles de evasión existentes en el país. Entre los factores que explican esta situación se encuentran: a) la limitada fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias; b) la debilidad de los mecanismos de sanción, c) el escaso personal para realizar la tarea de fiscalización; y d) la debilidad para fiscalizar

a los grandes contribuyentes. Adicionalmente, las deficiencias del sistema justicia motivan que los procesos seguidos dentro del tema fiscal sean de los más rezagados.

Para corregir el problema de la administración tributaria, los Acuerdos de paz establecieron la urgencia de instituir una entidad especial encargada de la administración y el cobro de los impuestos. Sobre esa base, se creó en el año de 1998 la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), como una entidad oficial estatal descentralizada. La superintendencia de administración tributaria cuenta con autonomía funcional, financiera, técnica y administrativa. Además cuenta con personería jurídica, patrimonio y recursos propios, aunque esta situación no ha sido suficiente para lograr la eficiencia y eficacia requerida para mejorar la recaudación tributaria.

Para concluir la crisis financiera, es una situación existente décadas atrás, considerando como principales factores la baja capacidad de recaudación, la inestabilidad de los ingresos tributarios, un sistema de pocos impuestos, una administración tributaria débil, aunando a ello la corrupción que se vive actualmente en nuestro país por parte de los gobernantes, el desempleo, crea sin lugar a duda una crisis financiera que arrastra a todos los gobernados a sufrir las consecuencias de no gozar de un buen servicio público, ni una buena calidad de vida.

5.2 Estimación económica del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), en los ingresos directos del presupuesto general de la nación:

Los impuestos temporales no han sido bien recibidos por los contribuyentes. El primer intento fue el Impuesto de solidaridad extraordinario y temporal (ISET) que empezó a generar ingresos en el año de 1996. Luego, en el año de 1998 se aprobó la ley a empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA), con el propósito de financiar los compromisos de los Acuerdos de Paz, la ley fue declarada inconstitucional en el 2003. En ese mismo año 2004 se creó una nueva versión de este tributo el Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP).

En sus cuatro años de existencia, el Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), ha representado significativos ingresos para el erario, por lo que su finalización, en diciembre próximo, podrá significar un vacío económico para el Estado.

En el año 2004 se recaudo mil doscientos veinticinco millones de Quetzales (Q1, 225) creando un cinco punto tres por ciento (5.3%) en el total de ingresos, en el 2005 aumento progresivamente generando un total de mil seiscientos cuarenta y siete millones de Quetzales (Q1, 647) siendo un seis punto siete por ciento (6.7%) en la recaudación, en el 2006 alcanzo un alto porcentaje de recaudación de un siete punto siete por ciento (7.7%) significando un total de dos mil ciento noventa y ocho millones

de Quetzales (Q2, 198), hasta la fecha lleva recaudado novecientos noventa y dos punto nueve millones de Quetzales. Desde su creación, en el 2004 el Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP) ha facilitado ingresos por cinco mil setenta millones de Quetzales (Q5, 070) al Estado, monto que ha dado la sostenibilidad a los ingresos tributarios directos, al presupuesto de ingresos del Estado, y que logra la recaudación mínima del Impuesto sobre la renta (ISR), a través de los acreditamientos.²⁹

La finalización de la vigencia del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), en diciembre de este año, genera preocupación, pues aún no se ha definido si se solicitará al Legislativo la prolongación de dicho tributo, pues es necesario hacer el planteamiento ante el Congreso de la República el hecho de no perder este ingreso, que representa casi mil novecientos millones de quetzales anuales (Q1,900), para el presupuesto anual de ingresos y egresos del Estado, y así poder cumplir con el fin de dar cumplimiento a los compromisos adquiridos por los acuerdos de paz.

A pesar de que el período de vigencia de dicho impuesto no ha terminado, los efectos se comienzan a reflejar en la recaudación fiscal, pues la reducción de la tasa del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), de un uno punto veinticinco por ciento (1,25%) a un uno por ciento (1%) dio como resultado que de los meses de enero a junio se dejaron de percibir alrededor de

²⁹ **Pulso Económico.** Diario matutino Siglo XXI Pág. 32

doscientos cincuenta punto ocho millones de Quetzales (Q250.8), considerando que el presupuesto estatal tiene como principal fuente de financiamiento las recaudaciones hechas por la Superintendencia de administración tributaria (SAT), se inicia el análisis de cómo cubrir el vacío legal que dejará el Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz.

Recientemente, en un artículo publicado por el diario Siglo XXI, en su sección Pulso económico, con fecha 5 de agosto de 2007, en donde se muestra la noticia “Preparan Sustituto del Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP)”, la propuesta emanada de la Comisión del pacto fiscal, encargada de entregar un paquete de medidas tributarias que servirían para financiar la administración pública en los próximos años. Algunos de los encargados de esta comisión enfatizan a su criterio, el país no tiene otra opción que mantener este ingreso. “Es un dinero imposible de prescindir”, ya que es necesario hallar una opción para sostener la recaudación del año 2006.³⁰

Entre las ideas preliminares con la cual se busca sustituir al Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), es crear el Impuesto para la financiación de los Acuerdos de paz (IFAP), o bien incluirlo en el Impuesto sobre la Renta, aunque establecen que es el primer paso para que éste se establezca, pues luego de sus deliberaciones será presentada a la Comisión Nacional de los Acuerdos de Paz, responde de un diálogo más amplio con la sociedad civil, y

³⁰ *Ibíd.* Pág. 32

luego deberá ser trasladado al Congreso de la República para la creación de un nuevo decreto temporal.

El Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP), ha marcado una fuente importante en la recaudación de ingresos directos pues representa un cero punto ocho por ciento (0.8%), del Producto Interno bruto (PIB), traduciéndose en mil seiscientos millones de quetzales anuales (Q1, 600); lo que hace evidente la continuación de este tipo de impuestos, aunque su reiteración con otro nombre, jurídicamente produce la desnaturalización de un impuesto extraordinario, pues año tras año, o en cada cambio de administración surge la necesidad de crear un nuevo impuesto temporal, sin ningún cambio más que el de el nombre, convirtiéndose en un impuesto permanente prácticamente, ya que dicho rubro es imprescindible en el Presupuesto General de ingresos y egresos de la Nación.

CONCLUSIONES

1. La tributación es el único medio práctico de recaudar ingresos por parte del Estado para financiar el gasto público en bienes y servicios que demanda la mayoría de los ciudadanos.
2. Los impuestos extraordinarios, su naturaleza jurídica corresponde a ser de ingresos directos de carácter excepcional o temporal que operan como sustituto del impuesto sobre la renta, lo cual ha sido un factor significativo para mejorar la recaudación tributaria directa durante los períodos de crisis financiera.
3. El Impuesto extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, es un tributo que grava las rentas brutas de personas individuales y jurídicas, cuya recaudación se encuentra a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria; es un ingreso que se ha convertido en indispensable para el Fisco.
4. Los principios teóricos de la imposición sólo pueden realizarse a través de un sistema de impuestos debidamente organizado, teniendo en cuenta que todo sistema impositivo deberá fundamentarse en lo establecido por la Constitución Política de la República.

RECOMENDACIONES

1. En corto plazo, se debe ejercer un control del gasto público, eliminando cualquier erogación innecesaria o no prioritaria. Lo anterior debe de complementarse con una reestructuración de la evaluación de eficiencia y eficacia del gasto público, que es un compromiso del Pacto Fiscal.
2. Actualmente la mayor recaudación tributaria la representan los ingresos indirectos, por lo que es necesario darle prioridad a los impuestos directos este tipo de ingresos, pues esto sugiere un nivel elevado de evasión, exenciones y deducciones en estos impuestos, a pesar de la creación de impuestos extraordinarios como lo han sido el Impuesto de solidaridad extraordinario y temporal ISET, Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias IEMA y actualmente el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz IETAAP para amalgamar la caída de los impuestos directos, aunque el uso de estos impuestos debe de ser prudente y no abusar de ellos pues altera su naturaleza jurídica en cuanto a su temporalidad.
3. El sistema impositivo basado en el principio de Legalidad debe de ser lo más simple y general posible, para no confundir al contribuyente y no fomente comportamientos diseñados para evitar el pago del impuesto.

4. Para que el Estado no sufra la alteración por la terminación del Impuesto extraordinario vigente, será necesaria la introducción de un impuesto directo, definitivo y con tasa permanente que grave el valor del activo neto total, con acreditamiento al Impuesto sobre la Renta, que asegure el pago mínimo por parte de las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias, evitando así desvirtuar el fin de los impuestos extraordinarios.

BIBLIOGRAFÍA

Asociación de Investigación y Estudios Sociales. **Análisis del proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, ejercicio fiscal 2005.** ASIES, Guatemala: (s.e.), 2004.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** 10ª. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Industria Gráfica del Libro, S.R.L.1976.

CARRETERO PÉREZ, Adolfo. **El sistema tributario español.** Ed. Techos, S. A., 1964.

Curso de finanzas públicas. Selección de textos por varios autores. Guatemala: Ed. Consejo editorial de Editora Educativa, (s.f.)

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** 3ª. ed.; México: Ed. Porrúa, S.A., 1968.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero.** 2ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1970.

GRIZZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1949.

MORALES MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth de. **Derecho financiero parte I, finanzas públicas.** 2ª. ed.; Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A., 2004.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1981.

Pulso Económico. Pág. 3 Siglo Veintiuno (Guatemala). Año 57, No. 18,545 (Viernes 3 de agosto de 2007).

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** Distrito Federal, México: Ed. Haría México, 1986.

RODRÍGUEZ VÁSQUEZ, Jorge Alejandro. **Los tributos en general y sus diferencias**. Guatemala: Ed. Mayté, 1972.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero I**. Vol. 2; Facultad de la Universidad Complutense, Madrid: (s.e.) 1985.

Legislación:

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

Código Penal. Congreso de la República. Decreto Número 17-73, 1973.

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

Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero. Congreso de la República. Decreto Número 58-90, 1990.

Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias. Congreso de la República. Decreto Número 99-98, 1998. Reformado por el Artículo 23 Decreto 80-2000.

Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Congreso de la República. Decreto Número 19-04, 2004.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República. Decreto Número 26-92, 1992. Reformado por los Decretos Legislativos Números 36-97, 18-04

Ley Orgánica del Presupuesto. Congreso de la República. Decreto Número 101-97, 1998.