

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL PRESUPUESTO DE GUATEMALA Y
EN EL DERECHO COMPARADO"

TESIS DE GRADO

NANCY MARÍA CELADA LEÓN

CARNET 10875-10

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, MAYO DE 2017
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL PRESUPUESTO DE GUATEMALA Y
EN EL DERECHO COMPARADO"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
NANCY MARÍA CELADA LEÓN

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, MAYO DE 2017
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO

VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA

DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
MGTR. PABLO GERARDO HURTADO GARCÍA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

Pablo Gerardo Hurtado García
Abogado y Notario

Guatemala, 7 de abril de 2016.

Honorable
CONSEJO DE FACULTAD
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la Universidad Rafael Landívar
Presente.-

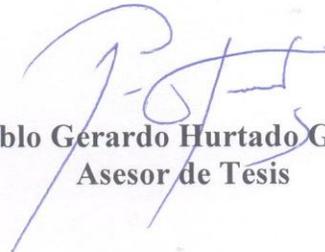
Tengo el honor de dirigirme a ustedes, en relación al trabajo de tesis de licenciatura en ciencias Jurídicas y Sociales de la estudiante **Nancy María Celada León**, con número de carné No. 1087510, que se titula **COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL PRESUPUESTO DE GUATEMALA Y EN EL DERECHO COMPARADO**, de la cual fui nombrado asesor, con el objeto de informar que, a mi criterio, la investigación cumple con los requerimientos metodológicos y de fondo que establece el correspondiente Instructivo de Facultad.

La investigación presentada constituye un importante aporte para la clarificación conceptual del sistema fiscal guatemalteco, por la profundidad y claridad con que fue desarrollado el trabajo por la estudiante Celada. No está de más hacer del conocimiento del Honorable Consejo de Facultad que la labor de asesoría encomendada resultó muy satisfactoria, agradable y enriquecedora, gracias a la diligencia, responsabilidad y dominio metodológico y sustantivo de la estudiante.

En virtud de lo anterior, por este medio se emite el **DICTAMEN FAVORABLE** de asesoría a la tesis elaborada por Nancy María Celada León.

Sin otro particular, me suscribo de ustedes.

Atentamente,



Pablo Gerardo Hurtado García
Asesor de Tesis

Licda. Helena C. Machado
Abogada y Notaria

Guatemala, 12 Julio 2016.

Señores
Miembros del Consejo
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Ciudad

Honorables Miembros del Consejo:

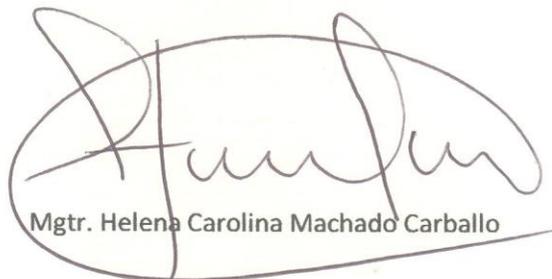
Me dirijo a ustedes con el objeto de hacer de su conocimiento que, en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, procedí a realizar la **Revisión de Fondo y de Forma** a que se refiere el Instructivo de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, del trabajo de tesis titulado **"COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL PRESUPUESTO DE GUATEMALA Y EN EL DERECHO COMPARADO"** elaborado por la estudiante **NANCY MARÍA CELADA LEÓN**.

Luego de efectuada la revisión, se sugirieron varias correcciones a la autora de la Tesis, quien cumplió con presentar las mismas dentro del plazo establecido en el Instructivo de Tesis de esa Facultad. En tal virtud, considero que el contenido de la tesis en referencia se encuentra estructurada conforme los requerimientos y regulaciones existentes de la Universidad Rafael Landívar para el efecto.

Por lo expuesto, emito a favor del trabajo de tesis investigado y elaborado por Nancy María Celada León de conformidad con los requisitos reglamentarios, **DICTAMEN FAVORABLE SOBRE LA PERTINENCIA DE EMITIR LA ORDEN DE IMPRESIÓN**, a efecto de que se continúen con los procedimientos establecidos por esa Universidad, toda vez que el presente trabajo es apto como tesis para que a la autora del mismo se le confiera el Grado Académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Habiendo cumplido con el encargo encomendado por esa Facultad, me suscribo con muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente,


Mgtr. Helena Carolina Machado Carballo



11 calle 22-49 zona 11 Residenciales San Jorge Guatemala, Guatemala

Teléfono: (502) 24737890

Email: hmachado@intelnet.net.gt



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 071224-2016

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante NANCY MARÍA CELADA LEÓN, Carnet 10875-10 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 071066-2016 de fecha 12 de julio de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL PRESUPUESTO DE GUATEMALA Y EN EL DERECHO COMPARADO"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 23 días del mes de mayo del año 2017.



**MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO, VICEDECANA
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar**

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

A Dios y a la Virgen María: Por darme la vida, protegerme y bendecirme a mí y a mi familia día con día. Por darme un sinfín de bendiciones, especialmente el poder estudiar en la universidad.

Al Cristo Negro de Esquipulas: Por escuchar mis plegarias y cumplirlas. El que me ha enseñado que mientras tengamos fe todo lo podemos lograr.

A mi mamá, Nancy Karina León Cermeño: Una mujer luchadora y fuerte, mi ejemplo a seguir. La mujer que me ha sacado adelante a pesar de las complicaciones. A la que le doy infinitas gracias, por la que me encuentro en el lugar en el que estoy, y soy la mujer que soy. Por alentarme a hacer las cosas lo mejor que pueda, por recordarme día con día que soy capaz de todo, y estar conmigo en los peores y en los momentos más felices de mi vida. Por enseñarme lo que es el verdadero amor, a quien no me alcanzaría la vida para agradecerle por todo lo que ha hecho por mí.

A mi abuelito, Joaquín León (Q.E.P.D): Por ser ese ejemplo de padre, abuelo y persona. Por alentarme a estudiar y seguir adelante hasta el último día de su vida. A ser ese ángel que me guió desde el cielo, a quien extraño mucho, y quien sé que desde el cielo comparte este logro conmigo y se siente orgulloso de mí.

A mi abuelita, María Otilia Cermeño: Por ser ejemplo de amor y apoyo incondicional. Quien me ha enseñado que con fe se mueven montañas, y que ante toda preocupación, Dios se encarga de darnos la mejor solución.

A mi hermano, Oscar José Celada: Porque gracias a él, mis días son más alegres, por esas noches de desvelo, risas y compañía.

A Luis Montufar: Quien me ha enseñado que no se necesita ser de la misma sangre para sentir amor de padre e hija. Por apoyar a mi mamá y a mi familia a lo largo de estos años.

A mis tíos, Alejandro y Joaquín León: Por el amor y el apoyo que me han dado a lo largo de mi vida.

A mis amigos: Por estar conmigo en todo momento.

A la Universidad Rafael Landívar: Por ser la institución que me convirtió en una profesional con valores.

Responsabilidad: La autora es la única responsable del contenido y conclusiones de la presente tesis.

RESUMEN EJECUTIVO

Los Estados en la antigüedad, obtenían sus riquezas mediante la conquista y las guerras, y se puede decir, que entre las primeras figuras que surgieron en esa época se encontraban la liturgia ateniense, la vicésima hereditatum romana y el catastro florentino; en esta época, no existía regulación alguna sobre los ingresos y gastos de los Estados, es decir la autoridad máxima, era la que decidía qué hacer y de dónde obtenerlos, y es por esto, que muchas veces eran establecidos de manera injusta.

Es en la Edad Media en donde se puede establecer que surgió el Derecho Financiero, aunque con algunas debilidades, debido a que los poderes del Estado no tenían asignado el cumplimiento de fines públicos, y no existía un sistema de ingresos público estable y permanente. Junto al surgimiento del Derecho Financiero, surgen otras ramas del derecho enlazadas entre sí, y a raíz de las mismas es que se crean los impuestos del Estado.

En el presente trabajo de investigación, a manera de introducir al lector en el tema, se aborda el Derecho Financiero, Derecho Tributario y el Derecho Presupuestario, estableciendo sus orígenes, conceptos, clasificación, fuentes y principios de estas ramas de Derecho Público.

Asimismo, se hace mención de los ingresos públicos y su clasificación, entre los cuales se encuentran los impuestos, tasas, arbitrios, contribuciones especiales y de mejoras.

Como tema principal, se dedica un capítulo especial al tema de los impuestos, mismo que aborda sus antecedentes, concepto, clasificación, principios, efectos y se establecen los diferentes sistemas impositivos y los principales impuestos regulados en los países a tratar.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	i
CAPÍTULO 1. DERECHO FINANCIERO, DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PRESUPUESTARIO	1
1.1 DERECHO FINANCIERO	1
1.1.1 Origen	1
1.1.2. Concepto	3
1.1.3 Contenido	4
1.1.4. Autonomía del Derecho Financiero	5
1.1.5. Características	9
1.2 DERECHO TRIBUTARIO.....	13
1.2.1 Definición	13
1.2.2 Clasificación	14
1.2.3 Fuentes del Derecho Tributario.....	17
1.2.4 Principios normativos del Derecho Tributario	22
1.2.5 Interpretación de la ley tributaria.....	25
1.3 DERECHO PRESUPUESTARIO: EL PRESUPUESTO	30
1.3.1. Concepto.....	30
1.3.2 Presupuesto Público	31
1.3.3 Características del presupuesto.....	33
1.3.4 Principios presupuestarios	34
1.3.5 Funciones del presupuesto	41
1.3.6 Tipos de presupuestos o técnicas presupuestarias	42
1.3.7 El ciclo presupuestario.....	49
CAPÍTULO 2. INGRESOS O RECURSOS PÚBLICOS	52
2.1 Concepto.....	52
2.2 Clasificación.....	53
2.3 Tributo	56
2.3.1 Antecedentes	56

2.3.2 Definición	60
2.3.3 Características de los tributos	61
2.3.4 Clasificación de los tributos	62
2.3.5 Teorías que fundamentan la percepción de los tributos	64
2.3.6 Principios de la tributación	66
2.4 Operaciones de Crédito Público.....	77
2.4.1 Deuda Pública o Empréstito	77
2.4.3. Letras del Tesoro.....	89
2.4.4 Emisión de moneda.....	89
CAPITULO 3. IMPUESTOS.....	90
3.1 Definición	90
3.2 Clasificación de los impuestos.....	91
3.2.1 Ordinarios y extraordinarios.....	92
3.2.2 Reales y personales.....	92
3.2.3 Proporcionales y Progresivos	94
3.2.4 Directos e indirectos.....	94
3.2.5 De contingente y de cuota	99
3.2.6 General y especial.....	100
3.2.7 En especie y en dinero	100
3.2.8 Sobre los actos	100
3.2.9 Por administración y por arriendo.....	101
3.2.10 Federales, estatales y municipales	101
3.3 Efectos económicos de los impuestos	101
3.3.1 Noticia:	102
3.3.2 Percusión	102
3.3.3 Traslación	103
3.3.4 Incidencia.....	106
3.3.5 Difusión	107
3.3.6 Amortización y capitalización.....	108
3.4 Relación jurídico tributaria	109
3.4.1 Concepto	109
3.4.2 Características	111

3.4.3 Elementos de la relación jurídica tributaria.....	112
3.4.4 Nacimiento de la obligación jurídica tributaria	125
3.4.5 Obligaciones derivadas de la relación jurídica tributaria.....	127
3.4.6 Teorías en torno a la relación jurídica tributaria	130
3.4.7 Extinción de la relación jurídica tributaria	131
3.5 Imposición directa (sobre la riqueza).....	138
3.5.1 Impuesto sobre el patrimonio	139
3.5.2 Impuesto de sucesiones y donaciones	142
3.5.3 Impuesto sobre bienes inmuebles	144
3.5.4 Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (Actos jurídicos documentados)	146
3.5.5 Impuesto sobre la renta.....	147
3.5.6 Impuesto de sociedades.....	150
3.6 Imposición indirecta.....	154
3.6.1 Impuesto al Valor Agregado-IVA	154
3.6.2 Impuestos especiales	158
3.7 Evasión y elusión fiscal.....	160
3.7.1 Evasión Fiscal.....	160
3.7.2 Elusión fiscal.....	162
3.8 La curva de Laffer	163
3.9 Procedimientos de protección en la relación jurídico tributaria	165
3.9.1 Procedimientos administrativos.....	166
3.9.2 Procedimientos judiciales.....	174
CAPÍTULO 4. TASAS, ARBITRIOS, CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y CONTRIBUCIONES POR MEJORAS	190
4.1 Tasas	190
4.1.1 Concepto.....	191
4.1.2 Características	192
4.2 Arbitrios	192
4.3 Contribuciones especiales	193
4.3.1 Concepto:	194
4.3.2 Características	194

4.4 Contribuciones por mejoras	195
4.4.1 Concepto.....	195
4.4.2 Características	196
CAPÍTULO 5. ANÁLISIS DE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE LOS IMPUESTOS, SEGÚN PRESUPUESTO 2015, Y SU UBICACIÓN DENTRO DE LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA Y EL DERECHO COMPARADO	198
5.1. Presentación, análisis y discusión de resultados	198
5.1.1 Presentación	198
5.1.2 Análisis y discusión de resultados	200
CONCLUSIONES	239
RECOMENDACIONES	241
REFERENCIAS CONSULTADAS	242
ANEXOS	256
“Impuestos provenientes de los impuestos según presupuesto 2015 en Guatemala y en el derecho comparado”	257
“Elementos esenciales de los impuestos directos en Guatemala y en el derecho comparado”	269
“Elementos esenciales de los impuestos indirectos en Guatemala y en el Derecho Comparado”	308

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, de manera jurídico descriptiva y comparativa, aborda el tema de los ingresos provenientes de los impuestos por los cuales está conformado el Presupuesto de los diferentes Estados, para esto, se realizó investigación doctrinal y legal de cada uno de los temas y subtemas establecidos en el índice.

Como pregunta de investigación se planteó la siguiente: ¿Cuál es la estructura y forma de recaudación de los ingresos tributarios en los países de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España?

Para responder a esta pregunta, se planteó como objetivo general el analizar la estructura y forma de recaudación de los ingresos tributarios en Guatemala y en el derecho comparado; y como objetivos específicos, el establecer con claridad los diferentes impuestos establecidos en los presupuestos de ingresos y egresos del año 2015, y paralelo a esto, analizar los sistemas tributarios y métodos de imposición utilizados.

El presente trabajo de investigación, tiene como alcance, el establecer como se componen los impuestos dentro del presupuesto de los países mencionados con anterioridad, por medio de tres cuadros de cotejo que son: Impuestos Generales, en donde se detalla cada uno de los impuestos, la ley que lo regula y los artículos en los que se encuentran regulados; Impuestos Directos e Impuestos Indirectos, en ambos cuadros, se establecen los impuestos, y sus principales elementos (hecho generador, sujeto pasivo, tipo impositivo, período impositivo y forma de recaudación).

Para elaborar los cuadros de cotejo mencionados anteriormente, se utilizaron como unidades de análisis, los diferentes presupuestos de los Estados publicados de manera oficial, en donde se detalla n los impuestos establecidos para el período del 2015, al igual que los diferentes Códigos Tributarios y Leyes tributarias especiales.

A pesar que se pudieron encontrar ciertas limitantes durante la investigación, como el encontrar la información actualizada y los diferentes sistemas de gobierno, al superarlos se tuvo como resultado, un trabajo de investigación que recopila y compara los diferentes impuestos de los países; dejando como aporte a la sociedad, que el lector pueda conocer los diferentes impuestos establecidos en los Presupuestos de los Estados, sus principales elementos y localizarlos fácilmente dentro de la legislación.

Por lo antes expuesto, es de mucho agrado para la autora, el poder contribuir al Manual de Derecho Financiero de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, el cual será de mucha ayuda a aquellas personas que estén interesadas en conocer acerca de los ingresos provenientes de los impuestos, ya sea por motivos de investigación o de conocimiento general

CAPÍTULO 1. DERECHO FINANCIERO, DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PRESUPUESTARIO

1.1 DERECHO FINANCIERO

1.1.1 Origen

En la antigüedad, los Estados obtenían la riqueza mediante guerras y conquistas de otros pueblos, y entre las actividades financieras más mencionadas, se encuentra la de Egipto, Grecia y Roma. Es en este tiempo, que surgen ciertas medidas como la “liturgia” ateniense, la vicésima “hereditatum” romana y el “catastro” florentino, pero eran establecidos, modificados o abandonados por motivos diversos, y muchas veces sin fundamentos que establecieran la necesidad.¹ Debido a esto, se puede deducir que no existía un Derecho Financiero como tal, ya que estos ingresos del Estado, no eran establecidos por una ley, sino únicamente por la persona o el grupo que ejercía el poder en esa época, y muchas veces, estas disposiciones eran de carácter arbitrario e injusto.

Fue durante la Edad Media que la actividad financiera como tal surgió, aunque esta era mínima, debido a que los poderes de los Estados no tenían asignados el cumplimiento de fines públicos, y no existía un sistema de obtención de ingresos públicos estable y permanente. En esta época, solo existía la figura del vasallaje, en la que el monarca y los señores feudales aportaban de manera esporádica.

El primer sistema de obtención de ingresos en el caso de España, se basó en la exigencia de:

- a) Impuestos de Capitación
- b) Impuesto sobre el suelo, producción agrícola o artesanal y sobre el comercio
- c) Derechos exigidos por el paso de puentes, caminos y acceso a ciudades.

De conformidad con el autor Jose Miguel Martinez Carrasco, es durante los siglos XIV-XV cuando se supera paulatinamente el feudalismo, y nace el Estado Moderno

¹ Catarina. Reyes Vera, Ramón. Evolución de las Finanzas y la Actividad Financiera de México. México, 1994. http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/ruiz_f_a/capitulo1.pdf fecha de consulta: 20 de enero de 2016

como una nueva forma de organización política. Gracias a esto, España, se ve en la necesidad de crear una actividad financiera estable, en la cual se estableciera con claridad los ingresos y gastos, junto con la creación de órganos que regulen y controlen los mismos. Entre estos se encuentra: El Tribunal de Cuentas del Rey y la Contaduría Mayor de Cuentas.²

Durante el siglo XVII, luego de la Edad Media, la actividad financiera cambió, ya que comenzó a fundamentarse y tomar mayor importancia la soberanía del Estado sobre cualquier otro poder. Debido a que fue disminuyendo el fraccionamiento feudal, aparece el concepto de Estado Nación, y con ello el concepto de Estado-soberano, obligando a aplicar reglas en materia económica y financiera.³

Pero es hasta el siglo XIX, durante el Estado liberal de Derecho, que con el constitucionalismo, el Estado asume mayor protagonismo. Es aquí, en donde comienza a tener mayor responsabilidad en cuanto a la enseñanza, sanidad y funciones asistenciales y benéficas. Es en esta etapa en la cual se da un control parlamentario, la contención del gasto público, el control parlamentario para la creación de los tributos y el sistema tributario con protección especial de la propiedad privada.⁴ Por lo antes mencionado es que se puede decir, que en esta época nace el Derecho Financiero, ya que los tributos ya eran controlados, analizados y establecidos por medio de documentos conforme a la ley. Asimismo como se vió s anteriormente, en España, ya existían órganos de control de los mismos; todo esto es lo que comprende el Derecho Financiero, como se verá más adelante.

El verdadero intervencionismo económico del Estado en la vida pública dentro de la sociedad nace durante los siglos XX-XXI como consecuencia de las dos guerras

² Martínez -Carrasco Pignatelli, José Miguel. *Derecho financiero y tributario I*, España, Editorial Reus, s.a. 2014. Pag. 9-11

³ Catarina. Reyes Vera, Ramón. *Evolución de las Finanzas y la Actividad Financiera de México*. México, 1994. http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/ruiz_f_a/capitulo1.pdf fecha de consulta: 20 de enero de 2016

⁴ Martínez -Carrasco Pignatelli, José Miguel. *Op. Cit.* Pag. 9-11

mundiales y la crisis económica de 1929, esto con el fin de darle mayor igualdad material a los ciudadanos del Estado⁵.

Es aquí en donde los ingresos tributarios se erigen como el principal medio de financiación de los gastos públicos y en donde el Estado se convierte en el responsable de brindar los servicios básicos a su población.

1.1.2. Concepto

De los conceptos señalados por Martínez-Carrasco Pignatelli⁶ y el autor Carlos Giuliani Fonrouge⁷ se puede deducir que el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas y principios que disciplinan y regulan la actividad financiera pública (ingresos-gastos) del Estado, los órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza, la constitución y gestión de la Hacienda Pública, y el contenido de las relaciones que origina.

Por otro lado el autor Sainz de Bujanda lo considera como una “disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear, para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”⁸

Asimismo, Juan José Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch citados por Perez Royo, manifiestan al igual que Sainz, que el Derecho Financiero es una “disciplina científica como la rama del Derecho Público que estudia la organización

⁵ Martínez Carrasco-Pignatelli, Jose Miguel. Op. Cit. Pág. 11

⁶ *Ibid.*, Pág. 28

⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen 1, Argentina, Editorial DePalma, 1997. 6ª edición, Pág. 2,

⁸ Sainz de Bujanda. *Estado de Derecho y Hacienda Pública*. Revista de Administración Pública. Estado de Derecho y hacienda pública. Número 6. España

de la Hacienda Pública y las funciones encomendadas al ente público para la gestión de este patrimonio en orden a la satisfacción de las necesidades colectivas”⁹

Al estudiar las definiciones de los autores, se puede concluir que: Derecho Financiero es una rama del Derecho Público que contiene las normas jurídicas, principios e instituciones que regula la obtención, distribución y gestión de los recursos económicos (ingresos y egresos) de un Estado, así como la relación entre los poderes del Estado y la sociedad.

1.1.3 Contenido

Como se ha indicado anteriormente, la actividad financiera comprende dos tipos de elementos, los ingresos y los gastos públicos, por lo tanto estos conforman el Derecho Financiero de la siguiente manera:

Dentro de los ingresos se encuentran los fondos y valores líquidos, los créditos activos, bienes muebles y raíces y por supuesto los impuestos, tasas y demás contribuciones derivados de la aplicación de leyes. Constituye todos aquellos recursos (tributos, monopolios estatales, deuda pública, patrimonio del Estado); Derechos económicos (créditos tributarios, derechos de participación en monopolios, derechos derivados de los empréstitos, derechos sobre bienes patrimoniales) y los ingresos públicos (prestaciones tributarias, ingresos monopolísticos, productos de la Deuda pública y rendimientos patrimoniales).¹⁰ Concuera con este criterio el autor Collado Yurrita, quien considera que los ingresos tributarios son el principal medio de financiación de los gastos públicos, y es por esto que han disfrutado de un tratamiento sustantivo mucho mayor que otros institutos jurídico-financieros.¹¹

Una vez que el Estado obtiene los ingresos, estos son destinados a la cobertura de necesidades públicas, denominados gastos públicos, por lo tanto se producen

⁹ Perez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, España, Civitas, 1991. Pág. 25

¹⁰ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Derecho Financiero*. El Salvador, Centro de Investigación, Proyecto de Reforma Judicial. 1993. Pág.19-21

¹¹ Collado Yurrita. *Derecho Financiero*. <http://www.uclm.edu/cief/Doctrina/Derecho%20financiero.pdf>

fecha de consulta: 20 de enero de 2016

nuevas actuaciones administrativas, entre las que se puede distinguir la ordenación de los gastos y la ordenación de los pagos producto de la ejecución del presupuesto del Estado.¹²

Además de lo expuesto anteriormente, existen otros doctrinarios como Juan Ignacio Gorospe Oviedo¹³, Martínez Carrasco¹⁴ y Giuliani Fonrouge¹⁵ que consideran que el contenido del Derecho Financiero son las distintas ramas jurídicas como el Derecho Tributario, en relación a la aplicación y recaudación de los tributos; Derecho del Crédito Público; Derecho Patrimonial Público; Derecho Presupuestario, el cual se complementa con el régimen jurídico de las inversiones y gastos públicos y su control, junto con el estudio de la administración del patrimonio del Estado; entre otros.

Por lo expuesto anteriormente, se puede considerar, que el Derecho Financiero está contenido por las distintas ramas del Derecho que regulan lo relacionado con los ingresos y gastos públicos.

1.1.4. Autonomía del Derecho Financiero

Que una rama del Derecho sea autónoma, implica que disponga de principios generales propios, y que actúe coordinadamente, en permanente conexión e interdependencia, con las demás disciplinas, como integrante de un todo orgánico, como una unidad de derecho. Sainz de Bujanda citado por Kuri de Mendoza, manifiesta que para que una rama del derecho se pueda decir que es autónoma debe presentar las siguientes características:

- a) Un ámbito de la realidad social bien acotado, significa que existe un conjunto de relaciones sociales que por su naturaleza, por sus peculiaridades, y para

¹² Loc. Cit.

¹³ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio. *Derecho Financiero y tributario*. 2da edición. España, DYKINSON, S.L., 2012. Pág. 28

¹⁴ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. *Derecho financiero y tributario I*, España, Editorial Reus, s.a. 2014. Pág. 28

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág.36

conseguir su desarrollo y perfección necesitan y demandan un ordenamiento jurídico propio

- b) Un conjunto de normas y relaciones homogéneas
- c) Existencia de principios generales propios¹⁶

A lo cual el autor Carlos Giuliani resume de esta manera: “un conjunto de relaciones sociales que demanden un ordenamiento jurídico propio, y principios jurídicos propios, que informen las normas de la rama jurídica en cuestión”¹⁷

Al desarrollarse el Derecho Financiero luego de la primera guerra mundial, se suscitaron discrepancias acerca de la naturaleza y alcances del mismo, especialmente en cuanto al derecho fiscal y tributario; es de aquí que nacen tres corrientes doctrinales en cuanto la autonomía de este derecho: ¹⁸

- a) Negación de la autonomía del Derecho Financiero por la doctrina: Esta corriente nace de la Escuela Administrativa Clásica, la cual considera que el Derecho Financiero es solamente una parte del Derecho Administrativo. Zanobini, doctrinario italiano, manifiesta que: “la autonomía de los estudios de Derecho Financiero obedece solamente a razones de oportunidad”, ya sea para reunir los aspectos jurídico y económico, aludiendo con ello a la Escuela de Pavía y en especial a Griziotti, o bien, para dar a sus conceptos un desarrollo y extensión que no encuadrarían en el Derecho Administrativo.¹⁹ En la doctrina española, Albiñana, citado por Kuri de Mendoza, propugna la adscripción del Derecho Financiero al Derecho Administrativo Especial. ²⁰
- b) Negación de la autonomía del Derecho Financiero por los tributaristas: Corriente que tuvo sus orígenes en Alemania, la cual fue adoptada posteriormente en Italia, brinda cierta autonomía limitada al Derecho

¹⁶ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 22-23

¹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. 6ta edición. Argentina, Depalma, 1997. Pág. 37

¹⁸ *Ibid.* Pág. 33

¹⁹ *Ibid.* Pág. 34

²⁰ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 24

Tributario, dando lugar al “particularismo” o “aislamiento”. Gianni, citado por Giuliani, manifiesta que las normas reguladoras de la actividad financiera pueden ser objeto de ramas diferenciadas de las que tratan en general de la administración pública, pero únicamente por razones prácticas, para la mejor exposición didáctica o elaboración científica, pero negándole autonomía conceptual al decir que el derecho financiero “no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de naturaleza diversa”²¹ Según la autora Kuri de Mendoza, dentro del Derecho Administrativo, el Derecho Tributario sí que se presenta como una rama con autonomía propia, ya que en ella se exponen las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos.²²

- c) Posiciones doctrinales que afirman la autonomía del Derecho Financiero: Para Giuliani, autores como Rossy, Gomez de Sousa, Nogueira y Baleiro clasifican a esta rama del Derecho como autónomo, debido a que lo consideran como parte del Derecho Financiero, o como una rama especializada.²³

Por otro lado, Kuri de Mendoza, recopila que Monteiro, Dertilis, D’Amati, Ingrosso, Vicente Arche, manifiestan que tiene autonomía científica debido al contenido propio de sus normas, por su método y por la fisonomía especial de la actividad que rige (actividad financiera). La diferencia con el Derecho Administrativo radica, por un lado, en el carácter instrumental de la actividad financiera en contraste con la actividad administrativa que es final, y por otro lado, en el ámbito del Derecho Administrativo se ejerce autoridad, pero no soberanía, mientras que en el Derecho Financiero, aún ejerciendo autoridad impone obligaciones en virtud de facultades soberanas.²⁴

²¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 34

²² Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 24

²³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 38

²⁴ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 25-26

La aportación más significativa en cuanto a la autonomía del Derecho Financiero la comparte Sainz de Bujanda citado por Kuri de Mendoza, el cual dentro de sus conclusiones construye un concepto de Derecho Financiero, en el que se integran, no sólo todos los recursos públicos, sino también los procedimientos para efectuar los gastos destinados a asegurar la prestación de los servicios públicos, formulando principios básicos que tutelan dicha actividad como el principio de reserva de ley, principio de preferencia de ley, no discrecionalidad administrativa, justicia financiera, entre otros. Demostrando de esta manera que el Derecho Financiero cuenta con autonomía propia.²⁵

Manuel González Sánchez, manifiesta de forma específica, los requisitos necesarios para que un derecho cuente con autonomía, analizándolo con el derecho financiero; de esto concluye que de acuerdo al requisito de Regulación de una actividad social concreta, el Derecho Financiero cuenta con autonomía ya que dentro del ámbito de las actividades de las Administraciones públicas se ha limitado la actividad financiera de otras actividades como las de policía, servicio público y fomento-gestión económica, dándose de esta manera el primer requisito.²⁶

El segundo requisito es el que sus normas cuenten con principios jurídicos propios. Es verdad que existen principios jurídicos en común con las otras ramas del Derecho, como el Derecho Tributario especialmente, pero al mismo tiempo el Derecho Financiero cuenta con principios propios del mismo, como por ejemplo el de No afectación de los ingresos públicos,²⁷

²⁵ Loc. Cit.

²⁶ González Sanchez, Manuel. Autonomía del Derecho Financiero y Tributario, *Dikaion: Revista de actualidad jurídica*. No. 9, Colombia. Universidad de la Sabana, 2000. Pág. 116

²⁷ *Ibid.* Pág. 118

1.1.5. Características

A) Rama del Derecho Público:

Es importante recordar que son consideradas ramas del Derecho Público a todas aquellas disciplinas que tienen como objetivo esencial el regular las relaciones entre las personas tanto individuales como jurídicas de una sociedad con los órganos relacionados con el poder público; siendo el Derecho Financiero aquella rama que se encarga del estudio y de regular la actividad financiera del Estado, esta misma establece las normas y las instituciones necesarias para regular la relación entre la sociedad que genera los ingresos a cambio de servicios públicos y los órganos estatales encargados de la recaudación y distribución de esos ingresos para poder cumplir el fin de brindar esos servicios que la misma sociedad demanda.

La clasificación del Derecho en público o privado, es concebida la mayoría de veces como naturaleza jurídica, no como características, pero autores como Héctor Villegas y el Profesor Carrera Raya, citado por Héctor Villegas, consideran al Derecho Financiero como una rama del Derecho Público. Lo fundamentan en que las normas financieras están creadas para regular el poder estatal de mando en el campo financiero, creado para satisfacer las necesidades de los particulares,²⁸ existiendo así un interés comunitario que preside toda la formación de esta actividad económica del Estado. Asimismo, Kuri de Mendoza, manifiesta que este pertenece a la rama del Derecho Público, ya que regula situaciones en las cuales necesariamente está implicada la participación del Estado, en calidad de ente soberano, o de los entes públicos y de asuntos en los que prima el interés público sobre el individual.²⁹

²⁸ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, derecho tributario*. 8ª. Edición. Buenos Aires, Argentina: Astrea, 2002. Pág., 122.

²⁹ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Manual de Derecho Financiero*. El Salvador. Centro de Investigación y capacitación proyecto de reforma judicial, 1993. Pág. 18

B) Es un ordenamiento jurídico instrumental:

El Derecho Financiero tiene carácter instrumental, ya que la actividad financiera en cuanto a la obtención de ingresos y erogación de los mismos, no constituyen un fin en sí mismo, sino un medio para lograr los fines del Estado. Así lo considera Sainz de Bujanda,³⁰ cuando afirma que los ingresos y los gastos, como binomio integrador de la actividad financiera, no son fines en sí mismos, sino que están dispuestos para alcanzar como medios instrumentales, finalidades colectivas. Es decir, no cobran sentido por sí solas, sino cuando se aplican al logro de las finalidades públicas.

En palabras más concretas, se puede decir que es de carácter instrumental debido a que los ingresos y los gastos del sistema financiero de un país no son en sí una finalidad, sino que estas se convierten en un fin y cobran sentido al momento que son recaudados por parte del Estado y aplicadas para finalidades públicas para satisfacer las necesidades de sus habitantes.

C) Se relaciona con las finanzas públicas:

El Profesor Villegas señala lo siguiente: “La relación entre el Derecho Financiero y las finanzas públicas es algo más que una vinculación entre distintas ramas del conocimiento humano. Esto es así porque el Derecho Financiero, halla la materia viva o el germen de todos sus postulados en los principios elaborados por la ciencia de las finanzas públicas, al tiempo que esta disciplina tiene por objeto de sus estudios, la actividad financiera del Estado, la cual hoy sólo se concibe bajo el gobierno de las normas elaboradas por aquel”.³¹

Es decir, el Derecho Financiero tiene su relación con las finanzas públicas ya que es mediante este por el cual las finanzas públicas de un Estado pueden ser dirigidas de la manera correcta, siendo este el encargado de establecer las normas a seguir por aquellas entidades que llevan a cabo la actividad financiera del Estado y la

³⁰ Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición. España, Editorial Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1991. Pág. 1

³¹ Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Pág. 123

sociedad, y de esta manera poder lograr su fin primordial, el de satisfacer las necesidades públicas.

1.1.6 Ramas del Derecho Financiero:

Como se estableció anteriormente, el Derecho Financiero se constituye por diferentes ramas, entre las cuales según los tratadistas las principales son las siguientes:

A) Derecho Tributario: Rama del derecho financiero, la cual algunos tratadistas y diccionarios de derecho lo definen como Derecho Fiscal. Regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos.³²

El concepto de esta rama del Derecho será ampliado en la presente monografía con posterioridad.

B) Derecho Presupuestario: Dentro de la actividad financiera de un Estado debe existir un presupuesto, el cual según Bach, citado por Ossorio, es el documento que contiene el cálculo de ingresos y gastos previstos para cada período fiscal y que, sistemáticamente, debe confeccionar el Poder Ejecutivo de acuerdo con las leyes y las prácticas que rigen su preparación, para someterlo después al Congreso, cuya aprobación se contará con un instrumento de gobierno de importancia básica para el manejo del patrimonio público del país.³³

³² Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Argentina: Editorial Heliasta, 2008. Pág. 306

³³ *Ibid.*, Pág. 761

El autor Martínez-Carrasco, lo define como el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el presupuesto público, estudia los procedimientos jurídicos que gobiernan las actuaciones de asignación (cantidad y destino de los recursos públicos), ejecución del presupuesto (desembolso de las decisiones de asignación adoptadas) y control de la utilización de los recursos públicos.³⁴

En conclusión, es la rama del Derecho encargada de todo el proceso presupuestario, establecer el presupuesto del Estado, asignar la cantidad y el destino de cada uno de los recursos que ingresan a sus arcas, ejecutar el presupuesto y controlar a las instituciones encargadas del mismo para que sean cumplidos los fines establecidos y se satisfagan las necesidades de la sociedad de manera eficaz y transparente.

C) Derecho Patrimonial: El auto Mijangos Borja, establece como Derecho patrimonial a las normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado, tanto en el sector centralizado como en el que se denomina paraestatal.³⁵

Para el autor De la Garza, es aquella rama del derecho que se integra por las normas jurídicas relativas a la adquisición, administración y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio fijo del estado, integrado por bienes muebles e inmuebles de su titularidad, así como de los entes descentralizados y empresas estatales.³⁶

³⁴ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. Derecho Financiero y tributario I. España, 2014. Pag 33

³⁵ Mijangos Borja, María de la Luz. Conceptos generales del Derecho Financiero.
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/4.pdf> Pag. 7-8

³⁶ De la Garza, Sergio Francisco. Nociones Generales del Derecho Financiero.
http://contabilidad.unsm.edu.pe/uploads/prof_camus/NocionesgeneralesdeDerechoFinanciero.pdf

1.2 DERECHO TRIBUTARIO

1.2.1 Definición

Según explica Dino Jarach, en su obra clásica de 1943, “ El hecho imponible”, sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, y no científica, del Derecho Tributario.³⁷

Sergio Francisco de la Garza, lo define como: el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.³⁸ A lo cual agrega el autor Delgadillo, que el Derecho Financiero no solamente tiene por objeto el establecimiento y conocimiento de esas normas, sino también de los principios que regulan los tributos.³⁹

El autor Enrique Flores Valeriano, define el Derecho Tributario como “Rama del Derecho Público que tiene como objeto de estudio los principios teóricos y las normas jurídicas que regulan la organización del Estado para la recaudación, administración e inversión de los ingresos fiscales con los cuales satisfacen las necesidades de carácter colectivo, así como las relaciones de orden legal que surgen entre el Estado y los particulares y entre estos mismos por consecuencia de la exacción fiscal.”⁴⁰

De acuerdo con este autor el Derecho Tributario lo integran:

³⁷ Delgadillo, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México, Editorial Limusa, 2012. Pág. 22

³⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Nociones Generales del Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 25

³⁹ Delgadillo, Luis Humberto. Op. Cit. Pág. 23

⁴⁰ Flores Valeriano, Enrique. *El impuesto sobre la renta. Doctrina legislación y práctica*. Honduras, Editorial Universitaria Centroamericana, 1984. Pág. 15

- a) La doctrina científica, la cual ha elaborado las instituciones y principios cardinales que le dan sustantividad propia a esta rama del derecho, valiéndose por ello un lugar dentro de la clasificación general de las disciplinas del derecho. Esta teoría es la que informa al proceso legislativo que crea oficial y obligatoriamente las instituciones fiscales, al igual que a la interpretación y aplicación de tales instituciones.
- b) La organización financiera del Estado, esto debido a que el Estado es el sujeto activo de la relación tributaria, el cual debe asumir una postura adecuada y necesaria para cumplir su cometido de recaudar y administrar los impuestos. La organización financiera comprende desde las normas constitucionales que dan las bases para la estructuración de los órganos, funciones y titulares, hasta las leyes y reglamentos que detallan el marco dentro del cual tienen lugar las actividades hacendarias.⁴¹
- c) Las relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares (Derecho Público) y la que surge entre los particulares por consecuencia de la imposición fiscal, es decir, entre el deudor del impuesto y él o los que, en todo o parte, pagaron en su lugar la deuda fiscal (Derecho Privado),⁴²

De acuerdo a lo establecido por los autores anteriormente, se puede definir el Derecho Tributario como: aquella rama del Derecho Público, que mediante normas y principios, establece y regula los tributos, la relación entre los particulares y el Estado en materia tributaria, y las entidades del Estado encargadas de su recaudación, administración e inversión.

1.2.2 Clasificación

El autor Lara Berrios⁴³, hace cuatro clasificaciones del Derecho Tributario: Material, Formal, Subjetivo y Objetivo.

⁴¹ Ibid. Pág. 16

⁴² Ibid. Pág. 17

⁴³ Lara Berrios, Bernardo. Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: El tributo. Chile, 2009. Pág. 8

El Derecho Tributario Material, es aquel que comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan la relación jurídica que existe entre el Estado y los particulares; es decir, es aquel que se identifica con el pago o entrega de una suma de dinero.

En cuanto al Derecho Tributario Formal, es aquel que se identifica con el conjunto de normas que regulan la actividad administrativa instrumental, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas, y las que surgen entre la administración pública y los particulares en el desenvolvimiento de esta actividad; en palabras más claras, son los procedimientos de aplicación y percepción de los tributos.

Asimismo este autor establece la clasificación de Subjetivo o Nacional y el Objetivo o Internacional, esta clasificación se articula a través del concepto de soberanía o potestad tributaria la cual como señala GIULIANI es “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.⁴⁴

Desde la perspectiva del Derecho Tributario Subjetivo se señala que, por regla general, el Estado únicamente ejerce la potestad dentro de su territorio, el cual se realiza por medio de la vinculación con la residencia de los sujetos pasivos. El límite del poder tributario es el espacio.

Por otro lado el Derecho Tributario Objetivo es aquel que señala los hechos imposables ocurridos fuera del territorio del Estado, en principio, este podría ejercer su soberanía tributaria en cualquier lugar del mundo, sin embargo, es necesario un factor de atribución que permita gravar determinados hechos ocurridos en el espacio de un Estado del cual no tiene el poder, es decir, una conexión económica, en la cual el sujeto cae en la soberanía del Estado, no debido a su presencia en el territorio de un Estado, sino en virtud de cierto interés económico, en principio de la fuente.⁴⁵

⁴⁴ *Loc Cit.*

⁴⁵ *Ibid.* Pág. 9

Otros autores clasifican el Derecho Tributario dividiéndolo en ramas, es por esto que se habla de Derecho Tributario Material, Derecho Tributario Formal, Derecho Tributario Constitucional, Derecho Tributario Penal, Derecho Tributario Procesal, etc., a lo cual el autor Dino Jarach citado por Delgadillo señala:

‘El conjunto de normas jurídicas que disciplina la relación jurídica principal y constituye el Derecho Tributario Material o Sustantivo.

El conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre la administración pública y particulares que sirven el desenvolvimiento de esta actividad, constituye el Derecho Tributario Administrativo o Formal.

... el derecho del Estado o de otras entidades públicas de determinar los casos en que pueden pretender el tributo, y los criterios generales que determinan la manera y los límites de las pretensiones tributarias, están disciplinadas por un conjunto de normas jurídicas, lógico y estructuralmente anterior al Derecho Tributario Material y Formal, que constituye el llamado Derecho Tributario Constitucional.

El conjunto de normas que definen los ilícitos penales en relación con la materia tributaria y establecen las penas se denomina Derecho Tributario Penal.

Las normas que disciplinan el proceso con que se resuelven las Litis entre la administración pública y los sujetos en materia tributaria, constituyen un conjunto muy a menudo distinto de las normas que disciplinan la generalidad de los procesos o en particular los procesos en los cuales es parte la administración. A este conjunto de normas procesales se da el nombre de Derecho Tributario Procesal’.⁴⁶

⁴⁶ Delgadillo, Luis Humberto. Op. Cit. Pág. 25

1.2.3 Fuentes del Derecho Tributario

Como toda rama del derecho, este surge de determinadas fuentes en las que se imponen conductas hacia los habitantes por medio de las normas, (fuentes formales) y de aquellas condiciones naturales o culturales que tiene cada Estado, el cual ayuda a determinar el contenido de esas normas (fuentes materiales).

De esta manera los autores Lara Berrios⁴⁷ y Flores Valeriano⁴⁸ establecen las siguientes fuentes:

1.2.3.a La Constitución, la ley y normas reglamentarias

Las Constituciones Políticas de los Estados son la principal fuente del Derecho Tributario debido al “principio de legalidad”. Es de suma relevancia ya que establece la relación jurídica que existe entre el Estado y los particulares que serán los contribuyentes, la cual en cuanto a su alcance y contenido no puede estar a la discrecionalidad del Estado por la trascendencia y sensibilidad, asimismo es la encargada de establecer la organización del mismo, las atribuciones de los Poderes públicos y las normas fundamentales que integran e informan esta rama del Derecho.⁴⁹

El principio de legalidad se puede encontrar en Guatemala en la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239; en El Salvador en la Constitución de la República del Salvador artículo 131 numeral 6°; en Honduras en el artículo 351 de la Constitución Política de Honduras; en Nicaragua en el artículo 115 de la Constitución Política de la República de Nicaragua; en Costa Rica artículo 121 numeral 13; en México artículo 31 fracción IV.

La Corte de Constitucionalidad guatemalteca, ha emitido varias sentencias en relación con este principio, en el cual manifiesta que, esta potestad corresponde exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala, pero que esta no es

⁴⁷ Lara Berrios, Bernardo. Op. Cit. Pág. 9

⁴⁸ Flores Valeriano, Enrique. Op. Cit. Pág. 26

⁴⁹ Loc. Cit.

absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución, conocidos como el principio de legalidad, igualdad y de capacidad contributiva, y siempre buscando el pleno respeto a la propiedad privada de la persona, siguiendo el principio de no confiscación.⁵⁰ Asimismo manifiesta que cuando el Congreso de la República, emita un tributo, debe referirse y determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias.⁵¹

Debido a este principio de legalidad, corresponde exclusivamente a los Congresos la emisión de las leyes fiscales, inspirándose y basándose en los principios que establece la Constitución; las leyes fiscales son consideradas la columna vertebral del sistema tributario. Es por esto que Flores manifiesta que “la ley es la regla emitida por un Congreso Ordinario de conformidad a las formalidades establecidas en la Constitución, con carácter general, abstracto y con fuerza obligatoria, garantizada esta última con una sanción efectiva y adecuada”.⁵² En el caso de la mayoría de países de América Latina, todos cuentan con un Código Tributario, el cual contiene los principios en los que se basa el sistema tributario, se establece con precisión los aspectos de la obligación tributaria y el procedimiento tributario. Es por esto que es de suma importancia la existencia de una norma que regule y obligue por escrito la potestad del Estado y la obligación de los contribuyentes para brindar seguridad jurídica.

El autor Plazas Vega, indica que la creación de un Código en el que se encuentre todo lo relacionado con la relación tributaria es importante, debido a que permite descartar el caos que pueda llegar a presentarse como consecuencia de la gran diversidad de normas supranacionales, internacionales, nacionales y subnacionales que conforman el orden jurídico en esta materia.⁵³

⁵⁰ Gaceta no. 93. Expediente 3785-2008. Fecha de auto: 23/8/2009

⁵¹ Gaceta no. 88 Expediente 2951-2006. Fecha de sentencia: 13/5/2008

⁵² Flores Valeriano, Enrique. Op. Cit. Pág. 32

⁵³ Plazas Vega, Mauricio A. *La Codificación Tributaria*. Colombia. Editorial Universidad del Rosario, 2012. Pág.

En cuanto a los Decretos leyes, en un sistema de reserva legal restringida, bien pueden modificar los tributos ya creados, pero en ningún caso crear nuevos gravámenes, en cuanto a la legislación delegada ella debe ajustarse a la Ley que le concedió o confirmó, estableciéndose una serie de requisitos.⁵⁴

En cuanto a los reglamentos, algunos tratadistas los aceptan como fuente de Derecho Tributario y otros estiman junto con la ley y otros consideran lo contrario. La diferencia entre la Ley y el Reglamento, es que la primera es emitida por el poder Legislativo, mientras el segundo es emitido por el ejecutivo o el Administrador, pero las disposiciones de ambos son de carácter general y obligatorio tanto para la Administración Pública como para los contribuyentes. Para Enrique Flores, el reglamento en sí no es fuente ninguna de obligación tributaria, sino una fuente de interpretación de la ley.⁵⁵

Por lo antes expuesto, se considera que el reglamento no es una fuente de Derecho Tributario, sino sirve como método de interpretación de las diferentes leyes emitidas por el Congreso, esencialmente son los que establecen los procedimientos a seguir por parte de la Administración Pública y por los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones o para reclamar sus derechos.

1.2.3.b Derecho Internacional Tributario: esquema de fuentes

Es posible que surjan conflictos de jurisdicción en materia tributaria entre los Estados debido a que la globalización es creciente, es por esto que se crea el Derecho Internacional Tributario, el cual tiene como finalidad el resolver los conflictos en esta materia sobre la base de factores de conexión, la cual puede ser personal o económico. Desde esta perspectiva, las fuentes de Derecho Internacional Tributario, son las leyes internas, siendo estas las únicas que pueden resolver el conflicto según sea el factor que permita ejercer la potestad impositiva, o bien la existencia de tratados internacionales, o la aplicación del principio de

⁵⁴ Lara Berrios, Bernardo. *Op.Cit.* Pág. 9

⁵⁵ Flores Valeriano, Enrique. *Op. Cit.* Pág. 40

reciprocidad que resuelvan el conflicto evitando de esta manera una doble tributación.⁵⁶

En aquellos países que cuentan con el mismo sistema tributario de Guatemala, todos aquellos tratados y convenciones internacionales aprobados por el Congreso son considerados de carácter obligatorio y general, por lo tanto pasan a ser parte del derecho positivo interno del país, por ende se encuentran a la par de las leyes constitucionales y doctrinarias.

1.2.3.c Otras fuentes: Costumbre, Principios Generales del Derecho, Jurisprudencia, doctrina

Es importante recordar que en virtud de la reserva legal en el Derecho Tributario la aplicación de otras fuentes de derecho como la costumbre o los principios generales del Derecho podrán ser nulas o reducidas, dependiendo de la legislación del país, y si este establece una reserva amplia o restringida.

No obstante, la práctica del Derecho Tributario, está llena de costumbres o usos tanto de la administración como de los particulares, los cuales en algunos casos sirven para modificar la normativa vigente y hacer mucho más ágiles los procedimientos tributarios.

Considera Flores que calificar la costumbre como fuente normativa en un sistema de derecho escrito es vulnerar el principio de legalidad que sirve de andamiaje a todo el edificio llamado Estado de Derecho, a esto alude Adolfo Merkl citado por Bartolomé A. Fiorini, cuando expresa 'una afirmación de esta clase (que la costumbre sea fuente de derecho) destroza la conexión sistemática de un ordenamiento jurídico cuya parte esencial es el derecho legal'.⁵⁷

⁵⁶ *Loc. Cit.*

⁵⁷ Flores Valeriano, Enrique. Op. Cit. Pág. 43

Finalmente, la jurisprudencia tanto judicial como administrativa en el sistema de origen germánico, constituyen una fuente indirecta, pero en ningún caso esta será fuente para la generación de tributos o exenciones.⁵⁸ A diferencia que, en los países anglo-americanos, esta constituye un vehículo propio e indispensable para crear reglas de derecho, toda vez que los precedentes, en ausencia de leyes dictadas por el legislador con carácter general y obligatorio, constituyen los elementos con los cuales se construye el orden normativo, o sea, que las normas se obtienen a base de las sentencias que emiten los tribunales de justicia.⁵⁹

En el caso de la doctrina, esta sirve como elemento útil y conveniente para fijar la interpretación de las normas, en una forma racional y ordenada siempre manteniendo la unidad del sistema, pero además de esto, la doctrina también puede contribuir a la formación del derecho, cuando el legislador la institucionaliza tomándola como materia para la elaboración de las leyes⁶⁰, es decir sirve como un medio para la creación de una fuente de derecho, pero por sí sola, no constituye fuente.

Para los países de Guatemala⁶¹, Honduras⁶², Costa Rica⁶³ y España⁶⁴ las únicas fuentes del Derecho Tributario son las fuentes formales las cuales son: Las disposiciones constitucionales, las leyes, tratados y convenciones internacionales que tengan fuerza de ley y los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

En el caso de El Salvador⁶⁵ y Nicaragua⁶⁶ se encuentran las mencionadas en el párrafo anterior, pero estos países si aceptan como fuente la jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

⁵⁸ Lara Berrios, Bernardo. Op. Cit. Pág. 10

⁵⁹ Flores Valeriano, Enrique. Op. Cit. Pág. 44

⁶⁰ Ibid. Pág. 45

⁶¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículo 2

⁶² Poder Legislativo. Decreto 22-97. Código Tributario. Honduras. Artículo 3.

⁶³ Asamblea Legislativa. Decreto no. 4755. Código Tributario. Costa Rica. Artículo 2

⁶⁴ Ley 58/2003. Ley General Tributaria. España. Artículo 7

⁶⁵ Asamblea Legislativa. Decreto 230. Código Tributario. El Salvador. Artículo 5

⁶⁶ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 2.

1.2.4 Principios normativos del Derecho Tributario

La palabra “principio” viene del latín *principium* y del griego *arjé*. Los principios en el ámbito del Derecho, son considerados como la base de las disposiciones establecidas en una norma, es decir, los límites que presentan los legisladores al momento de regular una conducta.⁶⁷

Varios doctrinarios establecen diferentes principios del Derecho Tributario y estos pueden llegar a presentarse muchas veces como los principios de los impuestos o con características similares, es por esto que en este apartado se presentan los principios del Derecho Tributario a grandes rasgos estableciendo dentro de estos los siguientes:

1.2.4.a Principio de simplicidad

Este principio indica que todo sistema tributario debe de ser lo más simple y cómodo posible, es decir, que los procedimientos establecidos tengan simplicidad para ejecutarlos, tanto para la administración pública como para los contribuyentes al momento de satisfacer el impuesto y de cumplir con las obligaciones formales.

Este principio genera ciertas implicaciones al sistema tributario, en el cual las normas tributarias deben de ser lo suficientemente claras y transparentes para que el particular conozca cuáles son sus obligaciones tributarias y pueda liquidar el impuesto. Estas no deben presentar contradicciones y debe de tener continuidad, evitando las reformas frecuentes que produzcan inseguridad jurídica al contribuyente. Asimismo para la administración estas deben ser de fácil aplicación y gestión con procedimientos de pago fraccionado para poder acercar la realización del hecho imponible y la obligación de contribuir.⁶⁸

1.2.4.b Principio de Suficiencia

Este principio postula que todo sistema tributario pueda cubrir las necesidades financieras del Estado, tomando en cuenta dos aspectos: el gasto público a cubrir y

⁶⁷ Hacienda Pública PDF. Pág. 72

⁶⁸ Loc Cit.

los ingresos necesarios para ello. El conjunto de ingresos debe ser capaz de generar recursos suficientes para cubrir los gastos del sector público.

El autor Neumark lo define de la siguiente forma: “el principio de suficiencia de los ingresos tributarios exige que la totalidad del sistema fiscal de un país, bajo el supuesto de un racional equilibrio financiero vertical, se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan en todo nivel político la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar tributariamente”⁶⁹

Este principio tiene ciertas implicaciones: Si se cumple la Ley de Wagner –la elasticidad del gasto con respecto a la renta es mayor que uno, de ello se deduce que la elasticidad renta de los impuestos también deberá ser mayor que uno; por tanto el sistema tributario debe ser realmente progresivo- en caso contrario el crecimiento económico del país llevará indefectiblemente el déficit público.⁷⁰

1.2.4.c Principio de equidad

Este principio constituye, que todo sistema tributario debe responder a las exigencias de la justicia y especialmente de la justicia redistributiva. Establece la exigencia de un sistema tributario justo en cuanto a la generalidad en el pago de los impuestos y la igualdad de los contribuyentes frente al sistema tributario y frente a la administración.

Es llamado también como principio de igualdad, el autor Luis Omar Fernández, desglosa la definición aportada por Neumark como: el principio de tratar igual a quienes están en igual situación, en donde el autor deduce que este principio es sobre la estructura del impuesto y se basa especialmente en que el tributo no grave

⁶⁹ Neumark, Fritz. *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 1974. Pág. 85

⁷⁰ Hacienda Pública .PDF. pag. 72

de manera distinta a sujetos que se encuentran en las mismas condiciones, especialmente económicas.⁷¹

Los autores Dahl y Lindblom establecen ciertos criterios de igualdad en cuanto a la renta, consumo o patrimonio; igualdad en el acceso a determinados bienes o servicios; igualdad de renta de ciertos grupos que sufren determinada privación; igualdad de oportunidades culturales y en posibilidades de ocio.⁷²

1.2.4.d Principio de neutralidad

Indica que los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos de un país, pretende que al momento de modificar o crear un impuesto, este distorsione lo menos posible la oferta y demanda del mercado del país.⁷³

La autora María Uribe en la Revista de Derecho Público cita a los autores Nerudova & Siroki (2009) en cuanto a las diferentes facetas que adopta el principio de neutralidad, las cuales son:

1. Neutralidad jurídica: explica la igualdad en la proporción que grava el producto.
2. Neutralidad competitiva: busca evitar que la carga impositiva dependa de las fases de producción por las que ha pasado el producto, o el nivel de integración vertical y horizontal del proveedor.
3. Neutralidad externa: Indicativa de cuánto puede estar favorecido o no el comercio internacional de un país según su tasa de impuestos.
4. Neutralidad económica: Está definida en estrecha conexión con la asignación eficiente de los recursos producidos. Para asegurar la asignación eficiente

⁷¹ Fernández, Luis Omar. *Los Principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico*. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina. Pág. 12

⁷² Dahl, Robert A y Lindblom, Charles E. *Política, economía y bienestar*, Buenos Aires, Argentina: Editorial Paidós, 1971. Pag. 156

⁷³ Hacienda Pública. Pag. 74

de recursos, las tarifas del impuesto deben influenciar los mecanismos de mercado en el menor grado posible.⁷⁴

1.2.5 Interpretación de la ley tributaria

El vocablo de interpretación deriva del latín “interpretationis” y significa “acción o efecto de interpretar”. El verbo latín “interpretare” por su parte, entre otras acepciones quiere decir: explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad”.⁷⁵

Para la interpretación del derecho financiero existen dos corrientes opuestas; la primera manifiesta que en caso de duda, las normas financieras deben interpretarse en favor de los particulares (in dubio contra fiscum) y la segunda, que deben serlo favorablemente para el Estado (in dubio pro fiscum).

A) In dubio contra fiscum: Este criterio proviene de un pasaje de Modestino contenido en el Digesto, que dice: “non puto deliquere cum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit”. Su origen se explica por características particulares del mundo romano, donde el tributo era considerado una carga denigrante cuya aplicación, consecuentemente, se limitaba a los extranjeros y los vasallos. Más tarde, al generalizarse a los ciudadanos, bajo el Imperio, perdió su carácter de ignominioso, signo de servilismo y opresión.⁷⁶

De acuerdo con este criterio en caso de duda, debe prevalecer el sentido más favorable al deudor del tributo. La limitación de sus alcances no da lugar a una aplicación extensiva.

B) In dubio pro fiscum: Esta manifiesta que la función judicial debe limitarse a la aplicación con criterio favorable al fisco, de las leyes votadas por los

⁷⁴ Uribe, Lina María, “Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: Incidencias teóricas y prácticas desde el IVA”, *Revista de Derecho Público*, no. 30, Colombia, 8 de marzo de 2013, *Universidad de los Andes*. Pág. 9-10

⁷⁵ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 140-141

⁷⁶ Loc. Cit.

representantes parlamentarios, como único medio de mantener la igualdad de los contribuyentes al evitar excepciones odiosas.⁷⁷

Mantenilli citado por Kuri de Mendoza, señala que el tributo es votado para satisfacer las necesidades del Estado por quienes ejercen la representación política del pueblo, y que cuando se pone en discusión la ley del impuesto, la interpretación a favor de un contribuyente perjudica a otro contribuyente, que será llamado a entregar al Estado aquello de que fue liberado el otro, porque las necesidades del erario son ciertas y determinadas.⁷⁸

Hoy en día existen nuevos métodos de interpretación, de acuerdo a algunos autores se puede desglosar los siguientes:

1.2.5.a Interpretación estricta:

Consiste en aplicar la ley únicamente a los casos previstos por la misma, descartando, por consiguiente, los métodos extensivo y analógico. Hay quienes encuentran el fundamento de la interpretación estricta en principios que rigen las obligaciones civiles, sosteniendo que el estado natural de las personas es el de no estar obligadas, siendo lo anormal lo contrario, razón por la cual sólo las leyes pueden crear esta situación onerosa.

Esta forma de interpretación tiene el mérito de evidenciar los errores y las lagunas de la ley, a efecto de corregirlas, para hacer posible la convivencia pacífica, manteniendo la estabilidad del derecho y la paz social.⁷⁹

1.2.5.b Interpretación analógica

⁷⁷ Gluliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 98

⁷⁸ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. Op. Cit. Pág. 142

⁷⁹ Flores Valeriano, Enrique. Op. Cit. Pág. 52-53

Este método de interpretación consiste en la aplicación de una ley dictada para casos previstos, a casos que no fueron contemplados por el legislador, suponiendo que, si los hubiese conocido, les habría dado el mismo tratamiento.

De acuerdo a Flores resultaría un despropósito jurídico asignarle el más mínimo lugar a este método de interpretación, ya que se violaría el principio de juridicidad, dándole al sistema fiscal una elasticidad que no se compadecería con los principios fundamentales que lo informan y, lo que es más, poniendo en peligro los derechos y garantías individuales. Simplemente la aplicación de este método de interpretación atribuiría a las autoridades fiscales la capacidad de legislar.⁸⁰

1.2.5.c Interpretación económica

Como consagración de este principio suele mencionarse la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, el cual fue una reacción ante la situación imperante en la cual los tribunales fiscales se veían impedidos de aplicar los gravámenes en la forma correspondiente ya que la base de la imposición estaba prefijada por elementos del Derecho Civil. Enrique Flores Valeriano, hace mención de la fórmula que Enno Becker incluyó en el artículo 4 del ordenamiento el cual establecía “al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias”⁸¹

El origen de este método se ubica en la doctrina alemana y suiza, y ha sido recogido por la jurisprudencia y el derecho positivo de diferentes países. Es el método que reviste mayor actualidad y sistematización. Este se fundamenta en el hecho de que las normas financieras, a diferencia de las demás tienen contenido económico por lo que la interpretación debe realizarse tomando en cuenta la realidad económica del momento.⁸²

Se trata de una forma o modalidad de desentrañar el sentido de una institución, atendiendo en forma especial a la naturaleza de la misma. Está respaldado en que

⁸⁰ Flores Valeriano, Enrique. Op. Cit. Pág. 53

⁸¹ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 144

⁸² Flores valeriano, Enrique. Op. Cit. Pág. 53

la materia tributaria se contrae al estudio de un grupo particular de fenómenos de tipo económico-financiero. La política o filosofía del impuesto o, mejor todavía, su base de sustentación, es la apreciación de las manifestaciones de riqueza de los particulares, por lo que las instituciones creadas por el legislador deben interpretarse de acuerdo a esa naturaleza económica, que es donde mejor se aprecian los hechos y se valoran los efectos tributarios.⁸³

1.2.5.d Interpretación funcional

Flores Valeriano hace mención del método manifestado por Griziotti, el cual concibe la actividad financiera y los actos en que se materializa, como un todo indivisible que incluye aspectos político, económico, jurídico y técnico, de modo que no es posible separar al derecho financiero de la ciencia de las finanzas; y partiendo de este principio fundamenta la causa de las obligaciones tributarias en circunstancias extrajurídicas tales como la capacidad contributiva.⁸⁴

Griziotti, citado por Flores Valeriano, manifiesta que este método consiste en descubrir la causa de la imposición y la función de los impuestos para que puedan ser rectamente aplicados, por lo tanto es necesario indagar los elementos constitutivos de cada ingreso por medio de la realización de cuatro operaciones previas:

1. Indagar la naturaleza de las relaciones entre el Estado y los contribuyentes
2. Averiguar la función de las instituciones financieras
3. Hacer una investigación acerca de la autonomía y de los principios generales de la ciencia de la Hacienda y de la legislación financiera, y
4. Señalar los criterios de interpretación de las leyes tributarias.⁸⁵

A diferencia de lo manifestado por Flores Valeriano, el autor Ignacio Blanco Ramos considera que la interpretación se da al momento en el que es necesario aplicar la

⁸³ Ibid.. Pág. 56

⁸⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 107

⁸⁵ Kuri de Mendoza, Carlos M. Op. Cit. Pág. 145

legalidad al hecho y se plantea el problema de cómo hacerlo cuando el legislador no ha previsto la situación que se da en la realidad, surgiendo de esta manera la laguna legal. Para ello hay que apurar la norma descubriendo su esencia.⁸⁶

Blanco Ramos distingue las siguientes clases de interpretación:

- a) Por su origen, quien lo realice:
 - 1. Auténtica: cuando la realiza el propio legislador
 - 2. Usual: si la realizan los tribunales de justicia o los órganos administrativos.
 - 3. Doctrinal: realizada por los tratadistas.
- b) Por los medios utilizados
 - 1. Gramatical: Cuando se atiende al significado de las palabras y al sentido de las frases. También suele ser llamada interpretación literal.
 - 2. Lógica: que va más allá del mero texto de la norma, tratando de determinar la intención del legislador.
 - 3. Sistemática: que determina el sentido de la norma, previa consideración no sólo del precepto de que se trate sino de todo el cuerpo legal, incluso consultando todo el ordenamiento jurídico de la nación.
- c) Según el resultado:
 - 1. Declarativa: cuando haya completo acuerdo entre la letra de la ley y su espíritu.
 - 2. Restrictiva: cuando ofreciendo duda la intención del legislador, se opta por no pasar más allá de la interpretación gramatical.
 - 3. Extensiva: cuando el texto de la ley no expresa todo el contenido de la voluntad del legislador y se da a las locuciones en sentido más amplio que meramente gramatical. Esta se utiliza generalmente utilizando la analogía.⁸⁷

⁸⁶ Blanco Ramos, Ignacio. Derecho tributario. Parte general y legislación española. España, Editorial Ariel, 1976

⁸⁷ Ibid. Pág. 38

De acuerdo a lo anterior, el autor defiende que las normas tributarias deben ser interpretadas con arreglo al mismo criterio que las demás leyes, el cual debe ser el gramatical, siempre excluyendo la analogía.

Asimismo autores como Griziotti, citado por Flores Valeriano, mantienen una posición original de que las normas tributarias deben ser interpretadas de acuerdo a la interpretación funcional, ya que el fenómeno tributario es un complejo de imposiciones políticas, económicas, jurídicas y técnicas, la interpretación de estas normas debe hacerse considerando la causa de la imposición y la función de los tributos, indagando para ellos los elementos y las particularidades de cada figura impositiva.⁸⁸

Dentro de las legislaciones estudiadas los países de Guatemala⁸⁹, Nicaragua⁹⁰ y Costa Rica⁹¹ si permiten utilizar la analogía, con excepción que mediante esta no pueden instituirse sujetos pasivos, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, entre otros. A diferencia de los países de El Salvador⁹², Honduras⁹³ y España⁹⁴ los cuales no aceptan la utilización de la Analogía como método de interpretación de la ley.

1.3 DERECHO PRESUPUESTARIO: EL PRESUPUESTO

1.3.1. Concepto

Este derecho nace en los últimos años del siglo XVIII, con las ideas de la Revolución Francesa, año en el cual se dio un paso trascendental que consistió en la intervención de las asambleas no sólo para consentir los impuestos sino para dictar normas en virtud de las cuales se debía desarrollar toda la actividad financiera del Estado. María de la Luz Mijangos Borja cita a Eusebio González García quien

⁸⁸ Ibid. Pág. 40

⁸⁹ Organismo Legislativo. Decreto 6-91 Código Tributario. Artículo 4 y 5

⁹⁰ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Artículo 4

⁹¹ Asamblea legislativa. Ley no. 4755. Código Tributario. Artículo 6

⁹² Asamblea legislativa. Ley no 230. Código Tributario. Artículo 7

⁹³ Poder Legislativo. Decreto no. 22-97. Código Tributario. Artículo 6

⁹⁴ Jefatura del Estado. Ley 558/2003. Artículo 12

manifiesta que es en ese momento que “nace el derecho presupuestario que no consciente o rechaza, sino que ordena y regula”.⁹⁵

Es la rama del Derecho Financiero la cual está constituida por el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el Presupuesto público de un Estado, es decir se ocupa de la ordenación jurídica del gasto público.

Martinez Carrasco-Pignatelli indica que el Derecho Presupuestario estudia los procedimientos jurídicos que gobiernan las actuaciones de asignación, ejecución y control de la utilización de los recursos públicos:

1. Asignación (cuánto y cómo) de los recursos públicos destinados a los servicios públicos.
2. Ejecución del presupuesto, es decir, el desembolso o realización efectiva de las decisiones de asignación adoptadas.
3. Y por último, el control de la correcta utilización de los recursos públicos.⁹⁶

1.3.2 Presupuesto Público

Debido a que el fin principal del Derecho Presupuestario es la regulación del presupuesto público es importante hablar del mismo, la palabra presupuesto es un vocablo compuesto por la partícula *pre* que significa antes o delante de y *supuesto*, que quiere decir hecho, por lo tanto, presupuesto significa “antes de lo hecho”⁹⁷

Neumark citado Martinez-Carrasco Pignatelli lo define como ‘el resumen sistemático, confeccionado en períodos regulares, de las previsiones, en principio obligatorias, de los gastos proyectados y de las estimaciones de los ingresos previstos para cubrir dichos gastos’.⁹⁸

⁹⁵ Mijangos Borja, María de la Luz. Gasto Público. Universidad Autónoma de México. Derecho Presupuestario, México, n.a. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/15.pdf> fecha de consulta: 13 de octubre de 2015

⁹⁶ Martinez-Carrasco Pignatelli. Op. Cit. Pág. 33

⁹⁷ Gonzalez Sarduy y otros. Hacienda Pública. Cuba, Editorial Félix Varela, 2005. Pág. 24

⁹⁸ Martinez-Carrasco Pignatelli. Op. Cit. Pág. 31

Hoy en día esta definición ha cambiado, pero siempre tomando en cuenta los aspectos que manifestó Neumark.

El autor Avelino García Villarejo, citado por Gonzalez Sarduy, lo define como “el documento jurídico-político elaborado periódicamente en el que de forma contable se recoge la autorización del techo de gastos y las previsiones de ingresos que realizará la hacienda pública durante el ejercicio económico correspondiente en consonancia con el plan económico de la misma.”⁹⁹

Diversos autores como Martinez Carrasco-Pignatelli¹⁰⁰, Juan Corona¹⁰¹, entre otros concuerdan en que es el documento financiero en el cual se encuentra la ordenación, planificación y previsión legal de la actuación económica del sector público, en particular de los ingresos y gastos de una entidad para el ejercicio presupuestario concreto.

María de la Luz Mijangos Borja lo define como “la expresión en cifras, de forma sistemática y a intervalos regulares, de los cálculos de los gastos planeados para un periodo futuro y de las estimaciones de los recursos provistos para cubrirlos.”¹⁰²

Por lo tanto, de acuerdo a las definiciones mencionadas anteriormente se puede deducir que el Presupuesto público es el documento público convertido en ley emitido por el organismo legislativo, en el cual se detalla ordenadamente y se planifica la actuación económica en cuanto a los ingresos y gastos públicos del Estado anualmente.

Martinez-Carrasco manifiesta que el presupuesto presenta una triple dimensión:

- A) Es un instrumento de racionalización y organización de la actividad financiera y, en general, de la actuación económica del sector público que aparece en todas las unidades económicas que tienen cierta complejidad.

⁹⁹ González Sarduy y otros. Op. Cit. Pág. 24-25

¹⁰⁰ Martinez-Carrasco, Pignatelli, Jose Miguel. Op. Cit. Pág. 31

¹⁰¹ Corona Juan, Amelia Diaz. Introducción a la Hacienda Pública. España, Editorial Ariel, 2004. Pág. 69

¹⁰² Mijangos Borja, María de la Luz. Op. Cit. 211

- B) En él se precisan aquellos gastos que quedan autorizados y limitados en su realización.
- C) Es el instrumento principal de control de la acción de gobierno, el cual permite emitir un juicio razonado sobre la actuación económica una entidad pública.

103

1.3.3 Características del presupuesto

De acuerdo a las definiciones anteriores se desprenden ciertas características del presupuesto público las cuales los autores del libro Hacienda Pública¹⁰⁴ e Introducción a la hacienda pública¹⁰⁵ concuerdan:

- A) Tiene carácter jurídico. Esto debido a que se emite bajo la competencia del órgano representativo de la soberanía popular, el poder legislativo. Es por esto que el presupuesto es una ley. Neumark lo nombra como el principio de Obligatoriedad.
- B) Tiene carácter político. En él se concretan en cifras y datos inapelables los resultados de numerosas presiones, tensiones y negociaciones.
- C) Es un documento de elaboración periódica. La razón fundamental de esto es que para servir de control de la actividad financiera del Estado, debido a que el control que intente establecerse sobre la actividad financiera a través del presupuesto, solamente podrá ser efectivo si la vigencia de este es temporalmente limitada. Nombrado como Regularidad para Neumark.
- D) Adopta una forma contable. El presupuesto recoge los gastos previstos para el ejercicio correspondiente y los fondos con que se prevé cubrirlos, y estos deberán ir formalmente equilibrados, sin confundir el equilibrio contable con el equilibrio financiero o económico. Siendo en el lenguaje de Neumark la característica de cuantificación.
- E) Constituye una autorización y una previsión de gastos e ingresos. En lo que se refiere a los gastos, las valoraciones de estos contenidos en el presupuesto es el volumen máximo de obligaciones que el legislativo autoriza

¹⁰³ Martínez-Carrasco, Plgnateli, Jose Miguel. Op. Cit. Pág. 32

¹⁰⁴ González Sarduy y otros. Op. Cit. Pág. 26

¹⁰⁵ Corona, Juan F y otros. Op. Cit. Pág. 70

a contraer a la hacienda pública en el desarrollo de su actividad financiera. En cuanto a los ingresos, estos conllevan a una previsión que con la ejecución del presupuesto puede resultar exacta o defectuosa. Neumark a esta característica le dio el nombre de Anticipación, es decir para un período futuro.

- F) Representa la concreción del Plan económico de la hacienda pública. El plan económico del Estado que concreta en su presupuesto tiene una gran importancia económica que desborda los límites del sector público, al afectar el funcionamiento global de todo el sistema económico.

La Ley orgánica del presupuesto de Guatemala establece las características del mismo en el artículo 10.¹⁰⁶

1.3.4 Principios presupuestarios

Desde el nacimiento de la institución a finales del siglo XVIII la actividad presupuestaria se ha visto enmarcada por una serie de principios informadores, los cuales han ido evolucionando con el paso del tiempo debido a que la situación económica y la política de los países es cambiante.

En el pensamiento clásico existía una gran preocupación por la fijación de unos principios presupuestarios asentados fundamentalmente en la concepción decimonónica del parlamentario democrático y en la teoría hacendística de la época, sin embargo, los cambios en el pensamiento financiero en los últimos tiempos han traído como consecuencia modificaciones en los antiguos principios presupuestarios. Estos principios tratan de dar respuesta a tres preguntas básicas: ¿quién debe diseñar el presupuesto? Esta es contestada por los principios denominados políticos; ¿Cómo debe ser dicho diseño? Esta respuesta se plasma

¹⁰⁶ Artículo 10. Contenido. El presupuesto de cada uno de los organismos y entes señalados en esta ley será anual y contendrá, para cada ejercicio fiscal, la totalidad de las asignaciones aprobadas para gastos y la estimación de los recursos destinados a su financiamiento, mostrando el resultado económico y la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas.

en los principios contables; ¿En función de qué criterios económicos se elabora el presupuesto? Respuesta que se puede encontrar en los principios económicos.¹⁰⁷

Perez Royo, citado por Kuri de Mendoza, define los principios presupuestarios como “...una serie de reglas que resumen la disciplina de la institución presupuestaria y cuyo respeto asegura el cumplimiento de la finalidad básica de dicha institución: permitir el control parlamentario del proceso de asignación de los recursos públicos, así como la correspondencia entre dicha asignación y su ejecución.”¹⁰⁸

1.3.4.a Principios políticos

a) Principio de competencia: Según este principio, la determinación de los pagos y los cobros, que dan el contenido al presupuesto le compete a la representación popular en las cortes o parlamentos.¹⁰⁹

b) Principio de universalidad: Establece que el presupuesto debe recoger la totalidad de los ingresos y gastos que origine la actividad financiera del Estado.¹¹⁰ Algunos autores consideran la unidad y la universalidad como manifestaciones del mismo principio, pero Martín Queralt y Lozano Serrano, citados por Kuri de Mendoza los diferencian en el sentido que “el principio de unidad es una proyección más centrada en la forma, con exigencia de un Presupuesto único, y el de universalidad, sobre el contenido, ordenando que se incluyan todos los ingresos y gastos públicos en ese presupuesto.”¹¹¹

Giuliani Fonrouge, lo denomina también como “principio del producto bruto” el cual exige que no haya compensación o confusión entre gastos y recursos; que tanto unos como otros sean consignados en el presupuesto por su importe “bruto” sin extraer saldos “netos”.¹¹²

¹⁰⁷ Corona, Juan F. Amelia Díaz. Op. Cit. Pág. 79

¹⁰⁸ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. Op. Cit. Pág. 457

¹⁰⁹ Corona, Juan F. Amelia Díaz. Op. Cit. Pág. 80

¹¹⁰ Loc. Cit.

¹¹¹ Kuri de Mendoza, Silvia Lizete y otros. Op. Cit. Pág. 465

¹¹² Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 213

- c) Principio de unidad presupuestaria:** Afirma que el presupuesto debe ser único, es decir, que no existan presupuestos especiales u extraordinarios, los cuales pueden provocar la desconfianza en el control del presupuesto y afectar al mejor cumplimiento de los principios de la ortodoxia económica clásica. Existe una excepción al principio de unidad presupuestaria, los llamados presupuestos extraordinarios, en los cuales se autoriza realizar gastos excepcionales, que no se repiten normalmente, con ingresos considerados también excepcionales. En algunos países este tipo de presupuesto ha sido utilizado en la ejecución de obras de infraestructura de gran dimensión.¹¹³
- d) Principio de especialidad:** según este principio, la autorización para gastar concedida al organismo ejecutivo no es general al gasto, sino especial y condicionada. Presenta tres acepciones: en primer lugar, el de especialidad cualitativa, según el cual en la ejecución del presupuesto los recursos deben ser asignados exactamente para los objetivos fijados en el documento presupuestario; en segundo lugar, el de especialidad cuantitativa, según el cual en la ejecución del presupuesto los recursos deben ser asignados en una cantidad específica; y en tercer lugar, el principio de especialidad temporal, mediante el cual manifiesta que la autorización es válida para un período de tiempo determinado.¹¹⁴
- e) Principio de publicidad:** De acuerdo con este principio, las distintas fases por las cuales atraviesa el presupuesto deben ser públicas para que los ciudadanos puedan formarse una idea de la administración financiera. Este se manifiesta especialmente al momento de que el organismo legislativo lo emite en forma de ley para su vigencia.¹¹⁵ La excepción a este principio se encuentra en los gastos asignados a defensa o aceptados como “materias reservadas” o “secretos de Estado”.¹¹⁶ Según explica Kuri de Mendoza, este nace debido a la Declaración de los

¹¹³ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros Op. Cit.. Pág. 464

¹¹⁴ Loc Cit.

¹¹⁵ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 80

¹¹⁶ Loc. Cit.

Derechos del Hombre y del Ciudadano, ya que reconoce en su artículo 14 el derecho de comprobar la necesidad de la contribución pública, de vigilar su empleo y determinar su cuantía, por medio de un instrumento que le permitiera ejercer el derecho de vigilancia.¹¹⁷

f) Principio de claridad: La designación de las diferentes partidas presupuestarias ya sea de ingresos y de gastos deben manifestar de inmediato su procedencia y su finalidad.¹¹⁸

g) Principio de Anualidad: El presupuesto es un mandato de carácter temporal, es decir este debe ser aprobado anualmente por el legislativo y este puede o no coincidir con el año natural.¹¹⁹ Este principio es llamado también como principio de temporalidad, el cual se fija un espacio de tiempo determinado para la vigencia de la ley presupuestaria. La razón de este principio radica en que el Ejecutivo no puede ni debe estar constantemente preparando los presupuestos, ni el Legislativo estudiándolos para su aprobación, ya que iría en detrimento de sus demás obligaciones, a esto se le agrega que resultaría negativo dejar transcurrir mucho tiempo sin que se ejerza control sobre la Hacienda Pública.¹²⁰ Este principio también es importante ya que causaría gran impacto que el Gobierno no tuviera un presupuesto autorizado en forma oportuna, ya que esto paralizaría el funcionamiento del mismo.

1.3.4.b Principios Contables

Estos son la traducción en la técnica contable de la aplicación práctica de los principios políticos.

¹¹⁷ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. Op. Cit. Pág. 472

¹¹⁸ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 80

¹¹⁹ *Ibid.* Pág. 81

¹²⁰ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 460

- a) **Principio de presupuesto bruto:** Corresponde con el principio político de universalidad, el cual establece que las partidas presupuestarias deben aparecer por su valor bruto, sin minoraciones de ninguna clase, esto quiere decir que no se permite deducir de los ingresos los gastos de recaudación ni de los gastos los beneficios que éstos puedan rendir.¹²¹
- b) **Principio de unidad de caja:** Corresponde con el principio político de unidad y manifiesta que todos los ingresos y pagos deben centralizarse en una tesorería única, el cual proporciona fluidez y elasticidad al mecanismo de cobros y pagos y previene contra las irregularidades que pudieran dar lugar las cajas múltiples.¹²²
- c) **Principio de especificación:** Establece que todos los ingresos y pagos deben ser clasificados de acuerdo con criterios lógicos establecidos en función de su naturaleza objetiva.¹²³
- d) **Principio de ejercicio cerrado:** Este principio establece que las cuentas del presupuesto se cierran con su ejercicio, es decir que este debe recoger exclusivamente los ingresos y pagos ejecutados realmente durante el ejercicio presupuestario.¹²⁴

1.3.4.c Principios Económicos

- a) **Limitación del gasto público:** El presupuesto debe ser lo más reducido posible. Corona manifiesta que si un país desea lograr el desarrollo económico, debe limitar el consumo y fomentar el ahorro, ahorro que irá a parar a la inversión privada.¹²⁵
- b) **Neutralidad impositiva:** Este principio manifiesta que los gastos mínimos indispensables deben ser financiados mediante impuestos de carácter neutral. El impuesto únicamente debe servir para recaudar y no

¹²¹ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 81

¹²² Loc Cit.

¹²³ Loc Cit.

¹²⁴ Loc Cit.

¹²⁵ Loc Cit.

debe alterar las conductas de los particulares, esto lo que trata es de que los individuos se encuentren en la misma situación relativa de cómo estaban antes del establecimiento del gravamen.¹²⁶

- c) Principio de equilibrio presupuestario anual:** Establece que los gastos presupuestarios deben ser financiados en su totalidad por ingresos ordinarios.¹²⁷

Para algunos autores este principio se encuentra fuera de tiempo, ya que con el panorama del intervencionismo estatal ha llevado a un creciente aumento en el volumen del gasto público y a la constatación de que si el Estado decidiera eventualmente financiar todos sus gastos en base de sus ingresos ordinarios, se produce una presión fiscal que podría llegar a ser confiscatoria anulando toda actividad productiva; es por esto que el recurso extraordinario del endeudamiento público ha sido tomado con más frecuencia por varios países, especialmente aquellos subdesarrollados.¹²⁸

En cuanto a este principio, existe cierto desacuerdo con los autores modernos, ya que en países como Guatemala, en donde existen varios impuestos establecidos, especialmente aquellos de carácter indirecto, la recaudación bastaría para financiar el gasto público, tomando en cuenta que, si existiere administración correcta del gasto, y una adecuada asignación de los recursos, no se tendría que acudir a ingresos extraordinarios que afectan en un futuro, como por ejemplo la deuda pública.

- d) Principio de autoliquidación de la deuda:** Según este principio, el endeudamiento excepcional del sector público sólo debe ser utilizado para financiar gastos públicos de inversión capaces de generar recursos

¹²⁶ *Loc. Cit.*

¹²⁷ *Loc Cit.*

¹²⁸ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. Op. Cit. Pág. 470

suficientes como para hacer frente a la devolución del principal y al pago de sus intereses.¹²⁹

La Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos de Costa Rica, establece en su artículo número 5 los principios presupuestarios en los que se basa, e incluye algunos mencionados anteriormente como el Principio de universalidad e integridad, de gestión financiera, de equilibrio presupuestario, de anualidad, de programación, de especialidad cuantitativa y cualitativa y de publicidad.¹³⁰

La ley de Administración financiera y del régimen presupuestario de Nicaragua también establece los principios presupuestarios siguientes: De coherencia macroeconómica, el cual no está señalado en los principios doctrinarios pero en la legislación manifiesta que es el principio según el cual, la formulación, aprobación y ejecución de los presupuestos ha de guardar concordancia con el Plan Nacional de Desarrollo, el Programa Económico-Financiero, el Marco Presupuestario de Mediano Plazo, la Política de Endeudamiento y el Programa de Inversiones Públicas, entre otros; de equilibrio presupuestario, de especialidad, de periodicidad presupuestaria, de programación, principio según el cual es necesario que en todas las etapas del proceso presupuestario se expresen los objetivos adoptados, las acciones necesarias para alcanzarlos y los recursos humanos, materiales y servicios que requieren dichas acciones; de publicidad, de responsabilidad, el cual manifiesta que el órgano rector del Subsistema Presupuestario así como la máxima autoridad administrativa de cada organismo son responsables en sus respectivos niveles de actuación por la correcta formulación, ejecución, control, evaluación y liquidación de sus presupuestos; de universalidad e integridad, de claridad y de especialización cuantitativa y cualitativa.¹³¹

¹²⁹ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. . 82

¹³⁰ Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. Ley de Administración financiera de la república y presupuestos públicos. Ley no. 8131. Costa Rica. Artículo 5

¹³¹ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. Ley no. 550. Ley de Administración financiera y del régimen presupuestario. Artículo 13

1.3.5 Funciones del presupuesto

La principal función del presupuesto es la de asignar recursos, ya que como se ha mencionado, contiene una serie de gastos destinados a la prestación de los servicios públicos a los ciudadanos; según González además de su principal función, este cuenta con las siguientes:

1. Control de la actividad del sector público: Surge como necesidad de controlar el poder ejecutivo por parte del legislativo, es por esto que es emitido como ley.
2. Eficacia y eficiencia del sector público. Eficacia para lograr los objetivos y el cumplimiento del programa público, y eficiencia para evidenciar si el objetivo fue más o menos cumplimentado. ¹³²

Asimismo el presupuesto presenta una serie de funciones económicas según Corona:

- a) Indica la dirección de la economía nacional y expresa las intenciones en cuanto a la utilización de un importante porcentaje de sus recursos. Conduce a la fijación de los objetivos de la tasa de crecimiento que ha de experimentar la economía nacional. Tiene la función de estabilidad y desarrollo económico, ya que los ingresos y gastos establecidos en el presupuesto influyen en todo el proceso económico nacional. ¹³³
- b) Promueve el equilibrio macroeconómico de la economía nacional, tanto en términos de empleo y precios como de balanza de pagos.
- c) Redistribuye la renta y la riqueza, mediante la imposición progresiva y la inclusión de determinados gastos sociales dentro del presupuesto. ¹³⁴
- d) Permite una rápida medición del impacto que ocasiona la actividad financiera en la economía nacional cuando este está bien estructurado.

135

¹³² Gonzalez, Sarduy y otros. Op. Cit. Pág. 27

¹³³ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 70

¹³⁴ Loc. Cit.

¹³⁵ Loc. Cit

1.3.6 Tipos de presupuestos o técnicas presupuestarias

Autores como Apolinar Soto Rangel¹³⁶, los nombran como tipos de presupuesto, y autores como Corona los nombran como técnicas, ya que considera que el presupuesto es una técnica, cuya complejidad ha seguido la línea de la evolución económica de los diferentes países y de la mayor participación que en la misma ha tenido el sector público.

En la teoría de la época clásica del gasto público, el presupuesto era mínimo, por lo tanto sus técnicas consecuentemente se limitaban a las de un mero estado contable en el que gastos e ingresos estaban equilibrados, pero la Gran Depresión económica de 1929 provocó el hundimiento del sector privado como motor del desarrollo económico y la necesidad de que el sector público asumiese funciones nuevas haciendo que estas provocaran el aumento del gasto público y los presupuestos se fueran haciendo cada vez más cuantiosos y complejos, es de allí que nacen las técnicas presupuestarias.¹³⁷

1.3.6.a El presupuesto de ejecución o por objetivos

Corona indica que este tipo de presupuesto era definido por La Oficina del Presupuesto de los Estados Unidos como “aquel que muestra los objetivos para los que se requieren los fondos públicos, los costes de las actividades propuestas para alcanzar esos fines y los datos cuantitativos que miden las realizaciones y tareas ejecutadas”¹³⁸

Asimismo, el profesor Fuentes Quintana, citado por Corona, señala tres operaciones que comporta el presupuesto de ejecución:

- a) Mostrar los objetivos perseguidos por cada unidad administrativa del sector público mediante una clasificación funcional distinguida por:

¹³⁶ Soto Rangel Apolinar y otros. Acercamiento a las finanzas públicas. México, Universidad Autónoma de Aguascalientes. 2009. Pág. 45

¹³⁷ Corona, Juan F y otros. Op. Cit. Pág. 83

¹³⁸ Ibid. Pág. 84

a.1 Las funciones públicas, que forman la más amplia agrupación de operaciones realizadas por el Estado.

a.2 Los programas, elementos de que consta cada una de las funciones realizadas por la Administración pública.

a.3 Las actividades o tareas, acciones uniformes que forman parte de la realización de un programa.

b) Organizar la administración financiera y adoptar un sistema contable que esté de acuerdo con la anterior clasificación funcional en toda su amplitud.

c) Establecer un conjunto de medidas que permitan evaluar el cumplimiento o realización del presupuesto. Este tiene como fin apreciar la productividad de una determinada unidad administrativa en la realización de las actividades o tareas que se le asignan, lo cual debe medir tanto el coste como el servicio prestado.¹³⁹

Entre las ventajas que presenta esta técnica cabe destacar no solo la clasificación económica de sus gastos, sino también que muestra con claridad cuáles son los objetivos de un ente público, y como inconvenientes, se encuentra la necesidad y dificultad de definir con claridad los objetivos que se pretenden con los recursos financieros y humanos solicitados, el problema se encuentra en elegir objetivos o actividades que sean verdaderamente significativos y que reflejen con exactitud el producto final que se pretende ofrecer.¹⁴⁰

Asimismo el implementar este tipo de Presupuesto aumenta la responsabilidad y la obligación de rendir cuentas por parte del administrador, realiza un cambio en la forma de aprobación de los presupuestos por el órgano competente ya que la discusión y aprobación de los mismos debe basarse en un estudio de los objetivos propuestos y de los medios financieros necesarios para alcanzarlos y por último, hace variar el papel del órgano técnico encargado de la preparación del documento presupuestario cuya responsabilidad consiste en elaborar la primera propuesta del

¹³⁹ Loc. Cit.

¹⁴⁰ Loc. Cit.

mismo, ya que debe asumir un papel de coordinación de objetivos y de construcción del sistema de seguimiento de los mismos para proceder a la asignación de recursos en función de tales objetivos.¹⁴¹

En pocas palabras, se puede decir que el presupuesto de ejecución se interesa por el control de la dirección del gasto público con el fin de que los administradores del presupuesto diseñen unidades administrativas que operan con la mayor eficacia posible.

1.3.6.b Presupuesto por Programas (PPBS)

Estados Unidos fue el país que inició con la aplicación de este tipo de presupuesto, dada la necesidad de racionalizar los gastos de guerra y defensa, con la reducción de los costos de operación de las empresas productoras de armamento.¹⁴²

El Presupuesto por Programas constituye un intento de integrar la formulación de políticas de gasto a medio plazo con la asignación presupuestaria anual de los recursos, proporcionando un método para que el análisis de sistemas se aplique de forma regular a la formulación de dichas políticas y, conjuntamente, a la asignación de dichos recursos presupuestarios.¹⁴³

Para algunos autores es una directriz para fundamentar los egresos y los ingresos, clara y objetivamente, de la entidad estatal, mediante el establecimiento de criterios programáticos a fin de satisfacer las necesidades públicas. Las actividades efectuadas por el organismo deben enfocarse a lograr su ejecución en plazos no mayores de dos años, es por esto que se fijan los programas específicos de acción inmediata.¹⁴⁴ Es decir, este tipo de presupuesto asigna la función y el tiempo para cada gasto para que este sea cumplido en el tiempo acordado y con los recursos asignados específicamente para ese programa.

¹⁴¹ Corona Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 84

¹⁴² Soto Rangel, Apolinar y otros. Op. Cit. Pág. 45

¹⁴³ Corona Juan F. Amelia Diaz, Op. Cit. Pág. 85

¹⁴⁴ Soto Rangel, Apolinar y otros Op. Cit. Pág. 46

Corona cita a J Sanchez Revenga, quien manifiesta que las características y finalidades que pretende cumplir el PPBS son las siguientes:

1. Exige una cuidadosa identificación de los fines y objetivos perseguidos por todo organismo público y por cada una de las áreas en las que tenga distribuidas sus competencias.
2. Tiene como misión el analizar el producto de un programa en función de sus objetivos finalistas, generalmente aquellos de más fácil definición.
3. Tiene como objetivo medir los costes totales de cada una de las alternativas, considerando no sólo los costes directos sino los gastos recurrentes que afecten a todo el período de funcionamiento del programa.
4. Su análisis se centra en el medio plazo, ya que un análisis sobre decisiones básicas de gasto dentro de cualquier organización pública suele necesitar una proyección anual.
5. Plantea la necesidad de poner en cuestión las distintas alternativas existentes para lograr una misma finalidad, de forma que se tenga, dentro de lo posible, la máxima seguridad que la alternativa elegida es la más idónea para los fines que se quieren lograr.
6. Establece procedimientos analíticos que apoyan la decisión a la revisión de la misma en relación con las distintas propuestas de gasto contenidas en los programas previamente definidos. ¹⁴⁵

1.3.6.c Presupuesto base cero (PBO)

Este tipo de presupuesto fue utilizado por primera vez en Estados Unidos por una empresa privada, lo cual interesó al gobernador del estado de Georgia de esta época, Jimmy Carter, el cual quiso implementarlo en la actividad pública, es por esto que en enero de 1972 se presentó el primer presupuesto Base Cero en el estado de Georgia, luego al convertirse en presidente lo implementó en el ámbito federal.

Este tipo de presupuesto intenta ir un poco más allá de las técnicas presupuestarias anteriores ya que trata no sólo de asignar nuevos recursos de la mejor manera

¹⁴⁵ Corona Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 86

posible, sino que somete revisión continua de cada asignación de los programas que se encuentran en marcha, es decir mantiene una revisión de los gastos asignados anteriormente para verificar si sigue siendo necesaria esa asignación para mantener los grados de eficiencia que sirvieron de base.¹⁴⁶

Según Peter Phyrri citado por Juan Corona, define el Presupuesto Base Cero como 'plan operativo y proceso presupuestario que exige a cada director de una unidad justificar detalladamente la totalidad de sus períodos presupuestarios, trasladándole la obligación de cada importe. Este procedimiento identifica todas las actividades y operaciones en paquetes de decisión que serán evaluados y ordenados con arreglo a un orden de prioridad que destaca su importancia mediante un previo análisis sistemático'¹⁴⁷

Lo que realmente busca este tipo de presupuesto es romper con la inercia de todo presupuesto al exigir a cada uno de los responsables de las unidades de decisión que presenten una justificación detallada y completa de sus peticiones, sin admitirse el método consistente en discutir los incrementos en las partidas ya existentes en el período anterior, asimismo busca que cada responsable de la unidad realice su propuesta de prioridades, la cual será negociada en un proceso iterativo a medida que se asciende en el nivel de responsabilidad para lograr en la cúspide de decisión una lista en la que estén ordenadas según su importancia.¹⁴⁸

Este tipo de presupuesto presupone tres niveles básicos de esfuerzo:

Nivel mínimo: Es aquel que para lograr conseguir el objetivo propuesto, el programa o la actividad a realizar ofrece la más elemental calidad empleando el mínimo de recursos. Generalmente solo se consigue cumplir con el objetivo de manera parcial.

Nivel corriente: Emplea los mismos medios con los que disponen, valorados lógicamente a los costes esperados para el período que ya se realice el

¹⁴⁶ Corona Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 87

¹⁴⁷ Loc. Cit.

¹⁴⁸ Ibid. Pág. 88

presupuesto. Este puede lograr mejorar los resultados mediante el análisis de las diferentes alternativas.

Nivel de mejora: Este significa un mayor empleo de medios y recursos que los utilizados normalmente o en la actualidad buscando conseguir una mayor calidad en la actividad o función considerada.¹⁴⁹

1.3.6.d Presupuesto por Resultados

Se hace mención de este tipo de Presupuesto, ya que es el que está implementando Guatemala hoy en día. Guatemala necesitaba un cambio importante en la forma en la que se administraban los recursos, ya que con anterioridad, la planificación, asignación presupuestaria, ejecución, seguimiento y evaluación estaban orientados principalmente a utilizar los recursos y ejecutar las actividades para cumplir las normas y los reglamentos. Pero mediante la Gestión por Resultados, se busca promover una mejor labor del Estado para lograr un cambio real.

Para poder entender este presupuesto, es necesario saber qué es una Gestión por Resultados, la cual es una orientación de la administración pública, que propone que todos los recursos y esfuerzos del Estado estén dirigidos al logro de resultados, para el bien de la población. Está diseñado para lograr un equilibrio entre las actividades de cada una de las instituciones públicas, y los resultados buscados para el desarrollo del país.¹⁵⁰

La gestión por resultados consta de las siguientes etapas:

1. **Diagnóstico o análisis de la situación:** la cual consiste en estudiar ampliamente la condición de interés sobre el cual se desea trabajar. Se trata de encontrar las causas y efectos de la condición de interés. Esta etapa, define el punto de partida de la Gestión por Resultados.

¹⁴⁹ Ibid. Pág. 89

¹⁵⁰ Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. Dirección Técnica del presupuesto. ABC de Gestión por resultados. Guatemala, 2013.
http://www.minfin.gob.gt/downloads/leyes_manuales/manuales_dtp/abc_1edic_300414.pdf fecha de consulta: 22 de enero de 2016

2. **Diseño de estrategias:** Consiste en definir la dirección que debe seguirse para lograr los resultados deseados y los recursos que se necesitan para lograrlo.
3. **Implementación:** Es la etapa que permite coordinar las actividades de la institución para entregar los bienes y servicios a la población, y programar presupuestariamente los productos vinculados a los resultados previstos.
4. **Seguimiento y evaluación:** Es el proceso continuo de medición de avances de los resultados, durante el proceso de ejecución de los programas. La evaluación debe llevarse a cabo al finalizar la ejecución de las intervenciones para verificar si contribuyeron efectivamente al logro de los resultados previstos.¹⁵¹

Es dentro de esta Gestión, que se proponen los resultados e intervenciones diseñadas bajo esta metodología, y mediante esto se está elaborando la Programación Presupuestaria por Resultados. Esta consiste en la especificación de los productos necesarios para su logro, y se forman los Programas y Actividades Presupuestarias.

Mediante este tipo de presupuesto, se programan los insumos desde los lugares en los que se produce, integrando los insumos necesarios para entregar el producto al ciudadano, es por esto que las asignaciones presupuestarias tienen en común su contribución al logro de políticas públicas.

De acuerdo a este presupuesto, un subproducto es la combinación de los insumos, que durante el proceso productivo, son transformados en los servicios que se entregarán a la población. Lo que logra la intervención, es la agrupación de subproductos, teniendo como resultado el cambio en las condiciones y calidad de vida del ciudadano.¹⁵²

¹⁵¹ Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. Dirección Técnica del presupuesto. ABC de Gestión por resultados. Guatemala, 2013
http://www.minfin.gob.gt/downloads/leyes_manuales/manuales_dtp/abc_1edic_300414.pdf fecha de consulta: 22 de enero de 2016

¹⁵² Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. Dirección Técnica del presupuesto. ABC de Gestión por resultados. Guatemala, 2013.

El presupuesto por resultados en Guatemala es Multianual, el cual es un ejercicio de programación del gasto público que permite prever las necesidades que la población tiene en el mediano plazo, y los suministros con los que el Estado debe contar para poder brindar los servicios al ciudadano, y de esta manera, lograr los resultados propuestos a favor del ciudadano. Asimismo es una buena manera de evaluar si la cantidad gastada por el Estado está dando los frutos que se esperaban al presupuestarlos.¹⁵³

1.3.7 El ciclo presupuestario

Como toda planificación de ingresos y gastos, y la forma en la que estas se establecerán y aplicarán debe realizarse una serie de fases, las cuales según la doctrina son las siguientes:

1.3.7.a. Fase de elaboración:

Esta fase consiste en la realización del proceso de negociación múltiple entre los responsables de la confección del presupuesto y los ministerios y órganos del Estado, en donde se presentan las propuestas presupuestarias de unidades administrativas inferiores a niveles superiores hasta integrarse al proyecto que se presenta ante el gobierno.

Este cuenta con tres elementos claves que son: Técnico, el presupuesto es elaborado con instrumentos econométricos, confección de pronósticos a partir de series históricas y toma en cuenta los lineamientos del plan de la economía; políticos, el cual consiste en elaborar los lineamientos y directivas de política fiscal que va a aprobar el ejecutivo los cuales serán de obligatorio cumplimiento para

http://www.minfin.gob.gt/downloads/leyes_manuales/manuales_dtp/abc_1edic_300414.pdf fecha de consulta: 22 de enero de 2016

¹⁵³ Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. Dirección Técnica del presupuesto. ABC de Gestión por resultados. Guatemala, 2013.

http://www.minfin.gob.gt/downloads/leyes_manuales/manuales_dtp/abc_1edic_300414.pdf fecha de consulta: 22 de enero de 2016

todos los agentes vinculados con el presupuesto del Estado; de Negociación, elemento siguiente luego de que los lineamientos y directivas están aprobados, en el cual los órganos de finanzas y los agentes vinculados al presupuesto negocian para presentar el anteproyecto al ejecutivo y luego al Legislativo para su evaluación. Es en esta etapa que finaliza el proceso de elaboración.¹⁵⁴

Es en esta etapa del presupuesto, que los Ministerios y demás entidades estatales, presentan las necesidades con las que cuentan para realizar de manera eficaz sus funciones, y solicitan el monto ideal para poder cumplir con ellas.

1.3.7.b Fase de discusión y aprobación

Esta segunda etapa se da en el Organismo Legislativo, el cual lo evalúa y se sanciona con carácter de Ley.

Existe una excepción a esta fase, y ocurre cuando el Legislativo no aprueba con tiempo el documento presupuestario, este se prorroga automáticamente tomando en cuenta el presupuesto del año anterior.¹⁵⁵

Es en esta fase que el Congreso de la República, estudia las propuestas presentadas por los diferentes organismos del Estado, y es aquí donde se le asigna un presupuesto a cada organismo para que cumpla con sus funciones.

1.3.7.c Fase de ejecución

Una vez que se presenta la Ley de Presupuesto, comienza la fase de ejecución, la cual consiste en que la Administración gestione la realización de los ingresos y gastos previstos para el período de tiempo determinado.

Con lo que respecta a esta fase, debe tenerse claro que la Administración en cuanto a los gastos está limitada debido a que existe un techo que no puede sobrepasar. En cuanto a los ingresos es necesario distinguir entre los ingresos ordinarios que son aquellos que la Administración posee una estimación del nivel deseable para

¹⁵⁴ Sarduy Gonzalez, Maniuska y otros. Op. Cit. Pág. 30

¹⁵⁵ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 76

cubrir los gastos, y los extraordinarios, existe una limitación en las posibilidades de incurrir en endeudamiento por parte de la Administración.¹⁵⁶

Es decir, la fase de ejecución es aquella que transcurre durante el tiempo autorizado (un año generalmente) para la recaudación de los ingresos y la repartición de los mismos a los entes ministeriales y a los órganos del Estado para la realización de los objetivos encaminados a solventar las necesidades de la sociedad.

1.3.7.d Fase de control

Última etapa del ciclo presupuestario mediante la cual se revisa la programación y ejecución del presupuesto, utilizando instrumentos capaces de evitar el desvío de recursos.¹⁵⁷

Esta fase puede revestir tres formas:

1. Control interno o administrativo: Este es establecido por un órgano perteneciente a la Administración pero independiente de los organismos gestores. Este órgano realiza un control previo en todas las etapas de ejecución del presupuesto mediante la vigilancia de la legalidad de la ejecución presupuestaria mediante el control de la regularidad contable.
2. Control judicial: Como el nombre indica se hace mediante el órgano judicial por medio del nombramiento de un tribunal con competencias exclusivas en materia presupuestaria. Su función es la de vigilar la legalidad de la actividad presupuestaria realizada por la Administración velando por la regularidad contable y el destino de los gastos realizados.
3. Control parlamentario o político: Realizado por el poder legislativo, mediante la comprobación de que el ejecutivo ha seguido o no los mandatos presupuestarios.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Ibid. Pág. 77

¹⁵⁷ Sarduy Gonzalez, Mariuska. Op. Cit. Pág. 30

¹⁵⁸ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 78

De acuerdo a las fases presupuestarias presentadas anteriormente, de los países analizados en el presente trabajo, todos cuentan con estas fases, ya que de faltar alguna fase de estas, se incurriría en violación a la ley, tanto para Guatemala, como para los demás países.

Dentro de estas fases, la más importante es la fase de elaboración, ya que es en la cual actúan todos los organismos del Estado, con el fin de poder asignar un presupuesto real, principalmente, para que no exista un déficit en el mismo, y debido a esto no pueda realizarse la función del Estado.

CAPÍTULO 2. INGRESOS O RECURSOS PÚBLICOS

2.1 Concepto

El autor Martínez-Carrasco define los ingresos públicos como todo importe dinerario percibido por el Estado y los restantes entes públicos para financiar los gastos públicos. Estos tienen ciertas características:

1. El ingreso público consiste siempre en una suma de dinero

2. Se percibe siempre por un ente público
3. La finalidad principal de los ingresos públicos es la financiación de los gastos públicos.¹⁵⁹

A diferencia del autor Martínez-Carrasco, Pura Peris lo define, como la cantidad de dinero percibida por un ente público cuya finalidad principal, aunque no la única es la de financiar el gasto público. Este autor también establece características para los ingresos públicos, las cuales son las mismas que las citadas por Martínez-Carrasco con la adición de que los ingresos públicos son de carácter instrumental, ya que su finalidad principal es financiar el gasto público, por el cual el ente público debe tener plena disponibilidad sobre el ingreso para destinarlo al cumplimiento de sus fines.¹⁶⁰

Otra definición es la aportada por Benjamín López, “los ingresos públicos pueden definirse de manera sencilla como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar la satisfacción de necesidades colectivas, es decir, que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad”.¹⁶¹

De las definiciones anteriores, se puede concluir que son toda aquella cantidad de dinero que ingresa a las arcas del Estado, con el fin de financiarlo, y poder de esta manera cumplir su fin esencial, el de brindar los servicios públicos a la sociedad para satisfacer las necesidades.

2.2 Clasificación

La doctrina suele realizar diversas clasificaciones de los ingresos públicos atendiendo a diferentes criterios:

¹⁵⁹ Martínez Carrasco Pignatelli. Carlos M. Op. Cit. Pág. 19-20

¹⁶⁰ Peris, Pura. Lección 2. Los Ingresos Públicos. <http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/3leccion2df.pdf>

¹⁶¹ López Ortiz, Benjamín. Los Ingresos y el Gasto Público.

<http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal-ingreso-gasto-publico.pdf>

- A) Por su naturaleza económica: Esta clasificación agrupa los ingresos separando los corrientes, los de capital y las operaciones financieras. En donde:
1. Ingresos corrientes: Son los impuestos directos y cotizaciones sociales, impuestos indirectos, tasas, precios públicos y otros ingresos, transferencias corrientes e ingresos patrimoniales.
 2. Ingresos de capital: enajenación de inversiones reales y transferencias de capital
 3. Ingresos por operaciones financieras: activos financieros y pasivos financieros
- B) Por su origen: El economista Frank Neumark distingue entre aquellos procedentes de la economía privada (arrendamientos, cánones, intereses) y los procedentes de la economía pública (impuestos, tasas, contribuciones especiales).
- C) En función de su relación con los particulares: Según atendamos a la voluntad de los particulares o su beneficio (donaciones, precios públicos y privados, tasas, contribuciones especiales, impuestos).¹⁶²

Para el autor Martínez-Carrasco los ingresos se pueden clasificar dependiendo los criterios legales o doctrinales entre los cuales los más importantes son:

- A) Ingresos públicos y privados: En donde los ingresos de Derecho Público son aquellos tributos y demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas.
- B) Ingresos tributarios, ingresos monopolísticos, patrimoniales y crediticios: Este criterio atiende a la fuente de la que derivan los ingresos obtenidos por

¹⁶² Temario General de la ESTT-OEP2011 Grupo de materias Generales. Tema 54

la Hacienda Pública, las cuales pueden ser por tributos o por la explotación de bienes o servicios estatales en régimen de monopolio, patrimonio público o crédito público.

C) Ingresos presupuestarios e ingresos extrapresupuestarios: Los presupuestarios son aquellos que se reflejan en el Presupuesto del Estado, cumpliendo con el principio de universalidad en el cual los ingresos y gastos deben estar consignados en el Presupuesto y el principio de unidad que establece que debe existir un único presupuesto por cada ente público. Los ingresos extrapresupuestarios por lo tanto son aquellos que no aparecen en el Presupuesto como las exacciones parafiscales.¹⁶³

D) Ingresos ordinarios o extraordinarios: Esta clasificación de los ingresos públicos es la más aceptada por los doctrinarios, ya que autores como Flores Zavala y Lara Berrios concuerdan con la misma, definiéndolos de esta manera:

1. Ingresos ordinarios: Son aquellos que obtiene la Hacienda Pública del Estado de modo regular, constante, continuando en el tiempo y sirven para financiar los gastos corrientes del sector público. Asimismo, estos ingresos no necesitan autorización expresa del ente legislativo, pues estos tienen su existencia en normas jurídicas ya establecidas.¹⁶⁴

Estos son los impuestos, los derechos, los productos de rentas originarias, patrimoniales o de derecho privado y los aprovechamientos¹⁶⁵

Los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben únicamente en circunstancias especiales o excepcionales, o cuando se produce una reducción del patrimonio neto del sector público. Se perciben cuando el

¹⁶³ Martínez-Carrasco, Pignatelli. *Op. Cit.* Pag. 20-21

¹⁶⁴ *Loc. Cit.*

¹⁶⁵ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas Públicas Mexicanas: los impuestos.* México, Porrúa, 1978. Pág. 24-25

Estado se encuentra en situaciones imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como por ejemplo una guerra, epidemias, catástrofes, déficit etc. Como ingresos extraordinarios se puede encontrar: los impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, contribuciones, empréstitos, emisión de moneda, expropiación o servicios personales¹⁶⁶

El autor Lara Berrios hace una clasificación muy parecida a la de Martínez, clasificándolos por su grado de estabilidad o continuidad en el tiempo como ordinarios y extraordinarios; según la naturaleza del recurso que da origen a la percepción de fondos son, tributos cuando el ingreso emana de la potestad impositiva del Estado, o crediticios y patrimoniales cuando emana de una relación de derecho privado, distinción que surge dependiendo del título por el cual el Estado percibe los ingresos; y por su relación con el presupuesto en ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios.¹⁶⁷

2.3 Tributo

2.3.1 Antecedentes

Se puede comenzar a hablar de tributos en el año 3,500 antes de Cristo en el Código de Hammurabi, en donde se establecía ciertos privilegios hacia los que recaudaban los impuestos, entre estos que podían conservar sus bienes inmuebles y estos no podían ser vendidos, pero esto para el autor no se considera un antecedente de Derecho, ya que eran normas arbitrarias.¹⁶⁸ Es en el año 3,000 en el tiempo de

¹⁶⁶ *Loc. Cit.*

¹⁶⁷ Lara Berrios, Bernardo. Hacienda pública y derecho tributario. El Derecho Tributario: el tributo. *Op. Cit.* Pág. 7

¹⁶⁸ Universidad Nacional Autónoma de México. Doctrina. Diep Diep, Daniel. La Evolución del Tributo. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf> fecha de consulta: 26 de septiembre de 2015.

Salomón, en donde de forma arbitraria igualmente estableció tributos por el tránsito de bienes en su territorio y disponía de sus súbditos sin limitación alguna.¹⁶⁹

En la antigüedad, el tributo tenía diferentes significados, eran llamados “reparaciones” las cuales se imponían a los vencidos en las guerras, por lo que se obligaba a pagar a los pueblos conquistados. Por otro lado, surgieron rudimentos de gravámenes dentro de un conjunto de medidas destinadas a satisfacer las necesidades de los gobernantes, la gran diferencia entre estos rudimentos con los actuales tributos es que estos eran establecidos, aumentados o disminuidos por diversos motivos sin que sus consecuencias fueran investigadas con posterioridad. Como ejemplos de estos rudimentos se puede mencionar los del Antiguo Egipto en la era de los Ptolomeos, en la Grecia Pericles, donde se aplicaba una especie de impuesto progresivo sobre la renta.¹⁷⁰ Asimismo existía en Egipto la forma de tributos a través del trabajo físico.

Durante la Época Antigua como se ha visto, los tributos no solo eran arbitrarios, sino que dentro de su arbitrariedad se encontraba la injusticia, hasta el punto de que se obligara a las personas no solo a pagarlos por medio de bienes materiales sino por medio de trabajo humano, pero después de Jesús las cosas tampoco cambiaron en el Imperio Romano, ya que florecieron diversas figuras recaudatorias como el diezmo, el estipendio, el tributo fijo en dinero, la cuota, la tasa aduanera sobre mercancías marítimas y fronterizas, la requisa, la exacción, entre otros.¹⁷¹

En el siglo de Constantino, ya las famosas gabelas en su sentido más amplio de cargas, servidumbres y gravámenes eran vigentes y ordinarias. El impuesto predial se consideraba inseparable del fundo, hasta el punto de que se consideraba ilegal vender o comprar cosas sin impuesto. Durante este siglo se dio el impuesto sobre herencias el cual era un vigésimo cuando fue reimplantado por Adriano, existiendo además, el privilegio del llamado caducorum el cual era la potestad del fisco para

¹⁶⁹ Villegas, Hector B. Manual de Finanzas Públicas, España, Editorial De Palma, 2002. Pág. 185

¹⁷⁰ Loc. Cit.

¹⁷¹ Diep Diep, Daniel. Op. Cit. Pag. 70

apoderarse de ciertos legados que se consideraran no favorables para el beneficiario.¹⁷²

Durante la Edad Media, los señores feudales obligaban a sus siervos y vasallos a la prestación de servicios personales como el pago de toda clase de prestaciones en dinero o en especie. Las personales implicaban participar en los compromisos bélicos del amo, atender las tierras y animales, producir los alimentos, entre otros; y dentro de las de pago se encontraba el diezmo, incluso el impuesto a la barba instituido por Pedro El Grande, pasando por gravámenes del peaje o a la impartición de justicia y cuando alguien se atrevía a protestar o daba lugar al incumplimiento de los tributos este era castigado con prisión y tortura.¹⁷³

A partir del siglo XV, durante el Renacimiento, el declinar de las instituciones feudales y su sustitución por nuevas fórmulas de organización política, tiene reflejo muy claro en la aparición de dos instituciones: el ejército y la burocracia. La necesidad de superar la organización feudal se dio cuando se vio la imposibilidad de que los monarcas hicieran frente a sus necesidades militares con las aportaciones personales o materiales que hasta el momento les venían ofreciendo los señores feudales sobre los cuales ejercían su poder. Se hizo necesario para el monarca el disponer permanentemente de un ejército dispuesto a actuar en cualquier momento y de un aparato burocrático estable, lógicamente la financiación de estas dos instituciones debía hacerse con los ingresos, los cuales pudieran derivarse de la aplicación de ciertas categorías impositivas. Es de esta manera como aparecieron los primeros sistemas tributarios.¹⁷⁴

En América, el antecedente más reconocido en cuanto a la tributación, son las Leyes de los Reinos de las Indias en las cuales en la Ley XXI, título V, del libro VI se ordenaba lo siguiente. “Porque no reciban agravio los indios de hacerles pagar más tributos de los que buenamente pueden, y gocen de toda convivencia. Encargamos y mandamos a nuestros Virreyes, Presidentes, y Audiencias, que cada

¹⁷² Loc Cit.

¹⁷³ *Ibid*, pag. 79

¹⁷⁴ Queralt, Martín y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario, España, Tecnos, 2001. Pág. 32

uno en su distrito haga tasar los tributos, y los comisarios que para ello fueren nombrados, guarden la orden y forma siguiente: Primeramente los tasadores asistan a una misa solemne del Espíritu Santo, que alumbre sus entendimientos, para que bien, justa y derechamente hagan la tasación, y acabada la misa, prometan, y juren con solemnidad ante el Sacerdote que hubiere celebrado, que lo harán bien y fielmente, sin odio ni afición, y luego verán por sus personas todos los Pueblos de la Provincia, que le hubieren de tasar, y estén en nuestro nombre encomendados, o para encomendar a los descubridores, y pobladores y el número de pobladores, y naturales de cada Pueblo, y calidad de la tierra donde viven y se informarán de lo que antiguamente solían pagar a sus caciques, y a los otros, que los señoreaban, y gobernaban: y así mismo de lo que al tiempo de la tasación pagaren a Nos, y a sus encomenderos, y de los que justamente debieran pagar de allí adelante, quedándoles con que poder pasar, dotar y alimentar a sus hijos, separo y reserva para curarse en sus enfermedades, y suplir otras necesidades comunes, de forma que paguen menos, que en su infidelidad, guardando en todo lo que está dispuesto.” ¹⁷⁵

Si bien es cierto que los tributos a los mayas les eran exigidos, estos eran “justos” en cuanto a que no se les obligaba a pagar más de lo que tenían, del cual solo debían pagar lo que tenían siempre y cuando les quedaran bienes para poder alimentar a sus hijos y convivir. Asimismo, existían personas dedicadas a la recaudación, las cuales según lo establecido debían encomendarse a Dios como un signo de lealtad y de honradez.

En el transcurso de la evolución política y jurídica occidental, los tributos del Estado contemporáneo acentuaron sus caracteres propios y se diferenciaron cada vez más de los otros ingresos públicos. Al mismo tiempo, fueron surgiendo características adicionales particulares que justificaron el establecimiento de categorías diversas,

¹⁷⁵ De Paredes, J. *Recopilación de las Leyes de los reinos de las Indias*. España, Editorial Cultura Hispánica, 1973. Citado por Reyes Vera Ramón. Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años, Tomo I, México, 1982, pág. 425.

tanto en género como los impuestos, tasas y contribuciones especiales como en especie.¹⁷⁶

2.3.2 Definición

El autor Collado Yurrita establece que es una prestación pecuniaria establecida coactivamente por el Estado y otro Ente público, con poder o potestad para ello, con la finalidad de cubrir los gastos públicos. Tiene por objeto una prestación pecuniaria porque los ingresos públicos son siempre dinerarios, han de adoptar la forma de recursos monetarios de modo que no constituyen ingresos públicos las prestaciones in natura de las que también pueden ser acreedores los entes públicos. Es además una prestación coactiva en cuanto que viene impuesta por la ley prescindiendo de la voluntad del obligado, basta con que se realice el supuesto de hecho de la norma, el hecho imponible, para que surja la obligación tributaria.¹⁷⁷

El autor Hector Villegas establece que tributo es aquella prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.¹⁷⁸

En el caso de la normativa de los países que se analizarán en el presente trabajo, se encuentran diferentes conceptos de tributo; en el caso de Guatemala,¹⁷⁹ El Salvador¹⁸⁰ y Nicaragua¹⁸¹ definen tributo con palabras diferentes pero ambos tienen relación en que es una prestación en dinero que exige el Estado en ejercicio de su poder con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. La legislación española¹⁸² lo define como los países anteriores pero agrega que esta es una consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula para el deber de contribuir.

¹⁷⁶ Villegas, Hector. Op. Cit. Pag. 185

¹⁷⁷ Collado Yurrita. Derecho Financiero. <http://www.uclm.edu/cief/Doctrina/Derecho%20financiero.pdf>

¹⁷⁸ Villegas, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina, Ediciones JJCPM/MI., 2001, 7ª edición. Pag 67

¹⁷⁹ Organismo Legislativo. Decreto 6-91 Código Tributario. Guatemala. Art. 9

¹⁸⁰ Asamblea Legislativa. Decreto 230. Código Tributario. El Salvador Art. 11

¹⁸¹ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 9

¹⁸² Ley 5872003. Código Tributario. España. Artículo 2.

El caso de Honduras a diferencia de los demás países centroamericanos, no diferencia entre impuestos y tributos, para el Estado hondureño son lo mismo. No es considerado el impuesto como un tributo, sino el impuesto es otra forma de nombrar el tributo.¹⁸³

En cuanto a la legislación mexicana y la panameña, no se establece definición alguna en el caso del tributo.

2.3.3 Características de los tributos

Al momento de desglosar la definición de tributo se puede encontrar con las características esenciales de los mismos, entre las cuales son las siguientes:

A) Son de carácter económico: Ya que consisten en traspaso de parte de la riqueza de los particulares en favor del Estado o del ente que éste designe. Esta detracción puede tener una finalidad fiscal, extrafiscal o, como ocurre generalmente mixta. Pero en todos los casos, aun tratándose de tributos con fines extrafiscales o de ordenamiento, es inevitable que se configuren sus restantes notas caracterizantes para que el ingreso obtenido sea tenido como tributario.¹⁸⁴

B) Son prestaciones dinerarias: Es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, pero esto no excluye que en algunas legislaciones pueda ser in natura siempre que no concurran los otros elementos caracterizantes y que la legislación de dicho país así lo disponga.

185

¹⁸³ Poder Legislativo. Decreto 22.97. Código Tributario. Honduras. Artículo 10

¹⁸⁴ Villegas Hector B. *Curso de finanzas, derecho Financiero y tributario*. 8ª edición. Buenos Aires, Arggentina: Astrea, 2002. Pág 186

¹⁸⁵ *Loc Cit.*

- C)** Deben contar con una base legal: Esto quiere decir que no puede haber tributo si no está contenido en una ley emitida de acuerdo al procedimiento establecido para lo mismo. Se podría decir que el que exista un tributo es lo mismo a que exista un delito, no existen si no están establecidos en una norma jurídica emitida por el órgano del Estado que tiene esa potestad.
- D)** Debe de existir un elemento coercitivo. Los tributos no son voluntarios, sino que, al contrario, el traspaso de riqueza que implican se produce en todos los casos mediante una coerción que el Estado ejerce sobre los particulares. Este reclamo coercitivo en tanto se cumpla con el basamento legal, no puede ser rechazado por los administrados.
- Tal acepción forzosa se funda en que la facultad de imponer no es sino una manifestación del poder de imperio del Estado. Este poder tributario implica la posibilidad de que la exigencia fiscal sea cumplida en forma no espontánea e incluso en contra de la voluntad del obligado. ¹⁸⁶
- E)** Deben de contar con una finalidad esencial: La finalidad esencial de los tributos es el bienestar general, es decir, le es permitido al Estado el poder detraer parte de la riqueza de los particulares siempre que ello sea con el esencial y excluyente objetivo final de promover el bienestar general de toda la sociedad. ¹⁸⁷

2.3.4 Clasificación de los tributos

Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los autores Villegas¹⁸⁸ y José María Merino Antigüedad¹⁸⁹ dividen los tributos en

¹⁸⁶ Villegas, Hector B. Manual de Finanzas Públicas, España, Editorial De Palma, 2002. *Op. Cit.* Pág. 188

¹⁸⁷ *Ibid.* Pág. 189

¹⁸⁸ *Ibid.* Pág. 189

¹⁸⁹ Merino Antigüedad, José María. *Esquemas de Derecho Tributario*. S2a edición. España, Universidad de Deusto, 2001. Pag. 50

impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son, sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas.

El autor Villegas hace la clasificación en la cual divide a los tributos en vinculados y no vinculados.

- A) En los tributos no vinculados (impuestos), no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se refiera a él o que lo beneficie. Por ello, su obligación nacerá ante un hecho o situación que, según la valoración del legislador, revele capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado, quiere decir el hecho impositivo. En tal caso, la obligación tributaria será cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se crea más apropiados para expresar, en cifras concretas, cuál será la dimensión adecuada de su obligación.

El hecho imponible del impuesto son los actos o negocios de los cuales el sujeto pasivo debe presentar declaración.

- B) En los tributos vinculados: El hecho o circunstancia que genera la obligación de contribuir está estructurado en forma tal que se integrará con una actividad o gasto a cargo del Estado que, de alguna forma, afectará al obligado o repercutirá en su patrimonio.

En estos tributos vinculados se debe tener en cuenta la actividad o gasto a cargo del Estado que atañe al obligado o produce efectos beneficiantes con respecto a su patrimonio. Dentro de los no vinculados se hace la clasificación entre:

- a) Tasas: la obligación surge ante el mero goce o aprovechamiento del obligado, sin que interesen su requerimiento del servicio ni su beneficio como resultado de él. En consecuencia, la obligación nace ante la prestación del servicio, que, según se cree, debe ser siempre efectiva. Es aquella en la que el sujeto pasivo es el demandante de una utilización privativa de un bien o servicio público, esto quiere decir que la capacidad económica del sujeto pasivo es alta.

- b) En las contribuciones especiales hay una actividad o gasto estatal productores de un beneficio en el obligado, y esa actividad beneficiante, genera la obligación de pagar el tributo. Interesa aquí tan sólo el incremento patrimonial en los bienes del obligado al pago.
¹⁹⁰ El hecho imponible gravado en este caso son las obras de la Administración Pública, en el cual el sujeto pasivo será el afectado por dicha obra pública, se le imputa un beneficio teórico por una obra aprobada por el Estado.

2.3.5 Teorías que fundamentan la percepción de los tributos

El autor Emilio Margain Manautou establece ciertas teorías elaboradas por la doctrina a lo largo del tiempo para fundamentar el derecho del Estado para imponer y percibir tributos¹⁹¹.

2.3.5.a Teoría de los servicios Públicos:

Esta teoría considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que considera que lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios públicos recibidos. Es conocida también como teoría de la Equivalencia o Teoría del Beneficio¹⁹²

De acuerdo a esta teoría, se puede decir que al momento de que se pagan los tributos al Estado, sea cual fuere su naturaleza y forma de recaudación, los mismos los serán recibidos por nosotros, transformados en beneficios, ya sea en el ámbito de salud, seguridad, educación, entre otros. Es decir, se está pagando por los servicios que brinda el Estado.

¹⁹⁰ Villegas, Hector B. Manual de Finanzas Públicas, España. *Op. Cit.* Pág. 191

¹⁹¹ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México. Porrúa. 1991. Pág. 139.

¹⁹² *Loc Cit.*

2.3.5.b Teoría de la relación de sujeción:

Para los tratadistas alemanes de Derecho Público, la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos “de su deber de sujeción” Que esta obligación no está supeditada a que el causante perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción

Es decir, que en este caso no se es sociedad que tiene necesidades, sino contribuyentes por sujeción a la ley, la cual, si no cumplimos, se aplicará una sanción, y no se recibirán los servicios públicos que brinda el Estado.

2.3.5.c Teoría de la Necesidad Social:

Margain Manautou cita lo que el autor Andreozzi expresa en su obra de Derecho Tributario, que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Explica su teoría de la satisfacción social comparando las necesidades del hombre con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales. Las necesidades físicas del hombre son alimentación, vestido, vivienda, y todas aquellas que son indispensables para subsistir, y satisfechas estas necesidades el hombre tiene a superarse, a adquirir mejor medio de vida y a colmar aquellas, que lo elevarán espiritualmente y que le proporcionarán una mejoría en su persona.

Es por esto que la sociedad al igual que el hombre tiene exigencias que satisfacer, a fin de poder subsistir y elevarse en el campo de la cultura, lo que puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos, viéndolo que las necesidades de la sociedad son las mismas del hombre pero de carácter general.

193

¹⁹³ *Ibid.* Pág. 143

Por lo tanto, por medio de los tributos el Estado se encarga de satisfacer las necesidades de la sociedad, tanto las espirituales como aquellas que son indispensables para subsistir. **2.3.5.d Teoría del seguro:**

Los tributos, en especial el impuesto, se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares; ¹⁹⁴

Asimismo el autor Alejandro Saldaña Magallanes establece las mismas teorías agregándole la Teoría del Deber y la de capital nacional. La primera es aquella conocida también como la de Eheber, que consiste en prevalecer un interés general, sin que para tal baste un fundamento jurídico. ¹⁹⁵

2.3.6 Principios de la tributación

Los principios son preceptos del deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos, estos sirven para alcanzar las valoraciones idóneas sobre los más convenientes fines que la política tributaria se propone obtener en un espacio histórico concreto.

Se puede decir que los principios de la tributación son aquellos límites que impone la legislación, en general la Constitución del Estado, al órgano encargado de la creación de los tributos.

El autor Héctor Villegas establece ciertos principios doctrinarios, entre los cuales se encuentran los siguientes:

2.3.6.a Regla de la equidad y justicia:

Los tributos deben ser justos y equitativos. Esto implica que los particulares deben contribuir al mantenimiento del Estado, tanto como ello sea posible, en proporción con sus respectivas capacidades económicas. No se pueden establecer diferencias por la altura de las personas, ni por su grado de

¹⁹⁴ *Ibid.* Pág. 144

¹⁹⁵ Saldaña Magallanes, Alejandro A. Curso elemental sobre Derecho Tributario, Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales. México, ISEF, 2005. Pág. 21

instrucción, ni por su origen étnico: la diversificación de los tributos debe estar basada en la desemejanza en su situación económica, y consiguientemente, ser establecidas en proporción con los ingresos de que disfrutaran las personas bajo la protección del Estado.¹⁹⁶

Ignacio Zubiri¹⁹⁷ divide en dos grupos el principio de equidad:

- Equidad horizontal, es el principio de justicia fiscal que exige que el sistema fiscal trate igual a los que son iguales desde el punto de vista económico. Esto es, que el sistema fiscal no establezca discriminaciones entre contribuyentes por razones no económicas como, por ejemplo, el sexo, la raza o las creencias. La equidad horizontal, es por tanto, un principio que garantiza la igualdad de los contribuyentes ante la Ley Fiscal.

La elección más sencilla como indicador de posición económica y la que de hecho se utiliza en muchos de los análisis de equidad horizontal, es la renta. Dos individuos son iguales si tienen la misma renta y que el sistema los trate igual significa que paguen los mismos impuestos. Esta definición es relativamente estricta e implica entre otras cosas que no se puede gravar con tipos diferenciados a los bienes de consumo (porque a igualdad de renta todos los contribuyentes deben pagar los mismos impuestos independientemente de en qué bienes decidan gastar esta renta) ni discriminar entre rentas del trabajo y rentas del capital (porque a igualdad de renta se deben pagar los mismos impuestos).

- Equidad vertical, es aquella que se ocupa de cómo debe tratar el sistema fiscal a individuos cuya situación económica es distinta. Este tipo de equidad debe responder a cuestiones como las siguientes: si el individuo A tiene el doble de renta que el individuo B ¿Cuál es la relación más justa

¹⁹⁶ Villegas, Hector B. Manual de Finanzas Públicas, España, Editorial De Palma, 2002 Pag. 192-194

¹⁷⁵ Albi Ibañez, Emilio y otros. *Economía pública: teoría de la imposición, sistema impositivo, otros ingresos públicos, economía pública internacional*. Barcelona, España: Ariel, 2000. Pág. 20

entre los impuestos de A y B? esto es, ¿Debe pagar A más del doble de impuestos que B? ¿Debe pagar exactamente el doble? ¿Quizá sería suficiente que A pagara mismos impuestos que B o ¿quizá deben pagar los mismos impuestos?

Estas preguntas tienen diferentes tipos de respuestas dependiendo de la persona que la conteste, es por esto que no existe un tratamiento justo de los individuos en posición económica diferente. Manifiesta Zubiri que lo que se considere como tratamiento fiscal justo depende de la concepción de justicia distributiva que se aplique, y dos personas pueden diferir legítimamente acerca de cuál es la mejor teoría de justicia. Por ello, en última instancia el tratamiento más justo de equidad vertical depende de la concepción de justicia distributiva dominante en la sociedad.

En la Constitución guatemalteca se regula este principio en el artículo 243 el cual está nombrado como Principio de capacidad de pago, estableciendo “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

Para la Corte de Constitucionalidad, este principio de igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias o condiciones¹⁹⁸, y manifiesta que es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo.¹⁹⁹

Asimismo manifiesta la Corte, que la potestad legislativa permite estimar la capacidad contributiva sobre diversos supuestos, como puede ser basarse en el giro del negocio, el capital invertido, el volumen de los ingresos e incluso aquellos basados en la teoría de los signos de riqueza externa. Así el legislador puede orientarse tomando en cuenta situaciones económicas del contribuyente

¹⁹⁸ Gaceta no. 71. Expedientes acumulados 421, 453, 608, y 818-02 y 1806-03. Fecha de sentencia: 24/02/2004

¹⁹⁹ Gaceta no. 69. Expediente 641-2003. Fecha de sentencia: 31/07/2003

que demuestren la capacidad contributiva, como el patrimonio, la renta, la propiedad, y otras expresiones.²⁰⁰

2.3.6.b Regla de la certeza o transparencia tributaria, principio de legalidad:

Según Adam Smith, citado por Emilio Albi, el tributo que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario. La fecha y la forma de pago, así como también la cantidad a pagar, deben ser claras y precisas, tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona.²⁰¹

Para cumplir con el postulado de la “transparencia tributaria”, la ley fiscal debe determinar con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración.

El cumplimiento del principio exige que estos datos sean claramente consignados en las normas tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de los reglamentos, resoluciones generales e interpretativas del organismo fiscal, instrucciones, circulares, etc. Es necesario que tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y por consiguiente toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos. Otro elemento importante, a los fines de estos principios, es la difusión de las normas. Las disposiciones fiscales deben ser publicadas y explicadas, no sólo por el medio que señala la ley como obligatorios, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean conocidas por los afectados en el menor tiempo posible.²⁰²

²⁰⁰ Gaceta no. 41. Expedientes acumulados 886, 887, 944 y 945-96. Fecha de sentencia: 11/09/1996.

²⁰¹ Villegas, Hector B. Manual de Finanzas Públicas. . Op. Cit. Pág. 194

²⁰² *Ibid.* Pág. 194-195

Margain Manautou lo define como el Principio de Certidumbre²⁰³

Este principio está íntimamente relacionado en las legislaciones de los Estados como el Principio de Legalidad, el cual es el principio básico del Estado de Derecho. En su este plasma jurídicamente el principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el cual es el órgano legislativo.²⁰⁴

En la Constitución Política de la República de Guatemala este se encuentra regulado en el artículo 239 “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.”

El artículo constitucional mencionado anteriormente contiene todos los requisitos que requiere el principio de certeza para el establecimiento de los tributos, ya que establece con claridad quién es el encargado de legislar los tributos y las características de los mismos.

2.3.6.c Regla de la conveniencia:

Sostiene Smith que los tributos se deben recaudar en la fecha y la forma que resulten más convenientes para el contribuyente. La mejor aplicación de esta regla se halla en los impuestos a las ventas en general y en los impuestos internos al consumo. Se ha dicho que ésta es la manera más fácil de pagar

²⁰³ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México: Porrúa. 1991. Pág. 41

²⁰⁴ Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala, Guatemala, 2004. <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/uno.pdf> fecha de consulta. 30 de septiembre de 2015

impuestos y que, ya que de por sí es difícil de aceptar la imposición de tributos en sí misma, por lo menos es preferible que su pago no se realice también de una manera difícil.²⁰⁵

El autor Margain Manautou, lo define como el Principio de Comodidad. Manifiesta que para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago. Si el legislador toma en consideración este principio traerá como resultado una mayor recaudación, y por ende, una menor evasión por parte del causante.²⁰⁶

2.3.6.d Regla de la economía:

Se aconseja que los tributos se recauden en forma tal que provoquen el mínimo costo de recaudación. De tal manera, todo tributo debe ser concebido de modo que extraiga de los bolsillos del pueblo la menor cantidad posible por encima de la que hace ingresar al Tesoro Público.²⁰⁷

Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo y de gran rendimiento: tendrá que ser económico para la administración en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible. Luigi Einaudi considera que cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto las cuales son:

²⁰⁵ Villegas, Hector B. *Op. Cit.* . Pág. 196.

²⁰⁶ Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 42

²⁰⁷ Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Pág. 197

- a) Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.
- b) Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes.²⁰⁸
- c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios de la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales.
- d) Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al causante de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

209

Sobre este principio tiene especial relevancia las siguientes recomendaciones de Neumark, mencionadas por Villegas, sobre las magnitudes que se debe procurar disminuir: 1) Los gastos que se le ocasionan directamente al fisco por la administración de los tributos en el más amplio sentido de la expresión, quedando incluidos, por tanto, los “gastos generales” imputables a aquélla. 2) Los gastos ocasionados a los contribuyentes por los trabajos relacionados con el pago de sus impuestos ;3) los costos que se les originan a los individuos o a las personas jurídicas por el hecho de que sin recibir la correspondiente indemnización realicen en favor del fisco y como “agentes” suyos trabajos relativos a impuestos debidos por terceros.²¹⁰

Los autores del libro *Economía Pública*²¹¹ lo señalan como el Principio de Sencillez, el cual se basa en unos pocos impuestos de base muy amplia, el cual se define de forma muy general, sin reglas complicadas de valoración y sin casos particulares, el cual produce ciertas ventajas como reducir la presión fiscal indirecta de los contribuyentes, reducir el fraude y reducir los costes de gestión.

²⁰⁸ Loc. Cit.

²⁰⁹ *Ibid.* Pág. 42-43

²¹⁰ Villegas, Hector B. *Manual de Finanzas Públicas*. Pág. 197

²¹¹ Albi Ibañez, Emilio y otros. *Economía pública: teoría de la imposición, sistema impositivo, otros ingresos públicos, economía pública internacional*. Barcelona, España: Ariel, 2000 Pág. 43

Este principio se puede encontrar en el Código Tributario salvadoreño, el cual establece “se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios”.²¹²

2.3.6.e Principio de Capacidad de pago

De acuerdo a este principio, el autor Harold M. Somers cita a Albi, quien manifiesta que el gasto público debe distribuirse entre los contribuyentes en función de su posición económica. Esto es, los que están en mejor posición económica deben pagar más impuestos. El principio de capacidad de pago a diferencia del principio de beneficio, conllevará una redistribución entre individuos en la que los peor situados obtendrán un residuo fiscal positivo en tanto los mejor situados tendrán un residuo fiscal negativo. A esto el autor Harold M. Somers considera que atendiendo a la capacidad de pago, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El fin principal de este principio es el de gravar con el objeto de igualar la distribución de ingreso y la riqueza, puesto que los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza.²¹³

La capacidad de pago de una persona se identifica con su renta. De esta forma el principio de la capacidad de pago establece que el gasto público debe ser financiado por los individuos en función de su renta.

El principio de capacidad de pago es el fundamento de los sistemas fiscales modernos. Así, todos los impuestos directos son aplicaciones del principio de la capacidad de pago. Incluso en los impuestos indirectos se busca la aplicación del principio de la capacidad de pago estableciendo tipos más elevados sobre los bienes consumidos por las rentas más altas para que, de esta forma, la

²¹² Decreto 230. Código Tributario. Art. 3

²¹³ M. Somers, Harold. Finanzas Públicas e ingreso nacional. Fondo de Cultura Económica. Pág. 153

distribución de la carga de estos impuestos se acomode al principio de la capacidad de pago.²¹⁴

2.3.6 f Principio de Utilidad

Según este principio la posición económica de los individuos está medida, no por su renta, sino por su bienestar, es por esto que los impuestos deben basarse en los niveles individuales de utilidad y no en los de renta.²¹⁵

Este principio tiene una amplia tradición en la Hacienda y los autores clásicos como Pigou, Dalton y John Stuart Mill propusieron principios de justicia tributarias basados en las pérdidas de utilidad que causa el sistema fiscal a los contribuyentes.

La aplicación del principio de utilidad al diseño de los impuestos plantea problemas cuando las funciones de utilidad difieren entre los individuos o cuando estas funciones incluyen argumentos no económicos. Esto sugiere que si se desea aplicar el criterio de la utilidad al diseño de los impuestos se debe despojar a la función de utilidad de connotaciones subjetivas y hacerla depender sólo de variables económicas, simplemente se definiría un índice de bienestar común a todos los individuos, que dependería de variables económicas (consumo, renta, esfuerzo laboral, etc). Como se utiliza el mismo índice para evaluar el bienestar de todos los individuos, quien objetivamente tiene más renta o consume más bienes necesariamente tendrá mayor bienestar. El problema es, obviamente, cómo elegir este índice de bienestar común para todos los individuos.²¹⁶

2.3.6.g Flexibilidad

²¹⁴ Albi Ibañez, Emilio. Op. Cit. Pág. 21

²¹⁵ Villegas, Hector B. Op. Cit. Pág. 198

²¹⁶ Albi Ibañez, Emilio. Op. Cit. Pág. 19

Un sistema fiscal es flexible cuando su recaudación se ajusta automáticamente a las variaciones de renta de la economía. La flexibilidad es, obviamente, una cuestión de grado. Por ejemplo, la recaudación de un impuesto proporcional sobre la renta crece a la misma tasa que la renta. Por otro lado, la recaudación de un impuestos progresivo sobre la renta crece por encima de los aumentos de la renta debido a que, al aumentar la renta, todos los contribuyentes se verán empujados a tipos de medios más elevados. En el otro extremo, impuestos como los especiales carecen de flexibilidad.²¹⁷

Cuando un impuesto no es flexible y los precios están aumentando, el Sector Público tiene que aumentar los tipos impositivos para que la recaudación real no disminuya. Este es el caso, por ejemplo, de los impuestos especiales que al principio de cada año deben reajustar sus tipos según la inflación prevista para que la recaudación no disminuya en términos reales.

Ahora bien, para que el Sector Público aumente los tipos de un impuestos es necesaria una acción legislativa. Esto es, que se presente un proyecto de Ley y este proyecto lo apruebe el Parlamento. Este procedimiento puede retrasar los aumentos de los tipos porque los trámites parlamentarios requieren un tiempo determinado. Más importante, dado que cualquier aumento de impuestos es impopular, los políticos pueden preferir perder recaudación a aceptar la impopularidad de aumentar los tipos. Esto llevaría a unos niveles de recaudación ineficientemente bajos. Si el impuesto es flexible estos problemas desaparecen porque la recaudación aumenta de forma automática a medida que lo hace la renta.²¹⁸

Junto a la ventaja de evitar intervenciones legislativas, aquellos impuestos, como los impuestos progresivos sobre la renta, que son suficientemente flexibles como para crecer por encima de los aumentos nominales de renta juegan un papel de estabilizadores automáticos. Esto significa que cuando la renta aumenta al crecer más rápido que ella, aminoran el crecimiento de la renta disponible de los

²¹⁷ Albi Ibañez, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 21

²¹⁸ *Loc Cit.*

contribuyentes, y por tanto, contienen el crecimiento de la demanda agregada y reducen las tensiones inflacionistas. A la inversa cuando la renta disminuye reducen su recaudación por encima de la reducción de renta y sirven para estimular la demanda agregada.²¹⁹

Al lado de los principios que se encuentran en la Doctrina, la Constitución guatemalteca establece el principio de equidad ya mencionado anteriormente y otros principios los cuales complementan los arriba expuestos. Estos principios son los siguientes:

A) Principio de No Confiscación.

Está contemplado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico. Consiste en el reconocimiento por parte del Estado de la propiedad privada.²²⁰

En pocas palabras este principio lo que busca es que el contribuyente pueda pagar los tributos sin hacer sacrificio y sin menoscabar su patrimonio.

B) Principio de Prohibición a la doble o múltiple tributación

Establecido en el artículo 243 de la Constitución guatemalteca el cual en su parte conducente establece: “Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de

²¹⁹*ibid.* Pag.44

²²⁰ Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala, Guatemala, 2004.<http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/uno.pdf> fecha de consulta. 30 de septiembre de 2015. Pág. 11

doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

2.4 Operaciones de Crédito Público

Otras de las fuentes de ingresos públicos son las operaciones de crédito público, comenzaron desde la época de las guerras napoleónicas, en donde los países europeos observaron que sus gastos superaban sus ingresos y se vieron obligados a acudir al endeudamiento público, tendencia que se vio acentuada a partir de la Primera Guerra Mundial.²²¹

Hoy en día las operaciones de crédito público son sumamente necesarias y comunes para los países, especialmente aquellos que se encuentran en vías de desarrollo, ya que mediante estos préstamos logran reunir la cantidad necesaria para poder ejecutar sus programas, cantidad que no pueden recaudar mediante los tributos debido a la mala administración, la evasión fiscal y la corrupción que se da en los países.

Dentro de la categoría de recursos provenientes de crédito público se puede encontrar tres tipos diferenciados: 1.El empréstito; 2. Los anticipos, bonos o letras de Tesorería y 3. Los procedimientos monetarios (emisión de moneda).²²²

2.4.1 Deuda Pública o Empréstito

2.4.1.a Concepto

Giuliani Fonrouge lo define como la aptitud política, económica, jurídica y moral de un Estado para obtener dinero o bienes en préstamo, basada en la confianza de que goza por su patrimonio, los recursos de que puede disponer y su conducta.²²³

²²¹ Ortega Cardenas, Alfonso. Hacienda Pública: las finanzas del estado. 4ª. Edición. Colombia, Ecoe Ediciones, 2010. Pág 201

²²² Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. 4ª edición. Argentina, Ediciones de Palma, 1987. Pág. 257

²²³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 1092

Muchos autores lo definen también como Deuda Pública o empréstito, tal es el caso de Martínez-Carrasco Pignatelli quien manifiesta que “son los ingresos que obtiene un ente público de acreedores o prestamistas, quedando obligado a la restitución completa del capital, junto con una retribución (intereses) en un plazo prefijado en la Ley”.²²⁴ Asimismo agrega que la obtención de estos ingresos puede realizarse bien acudiendo directamente a prestamistas institucionales, inversores privados o bien acudiendo a los mercados de capitales.

Gorospe Oviedo lo define simplemente como el ingreso público que genera en el ente público que lo obtiene la obligación de devolver la cantidad ingresada.²²⁵

A estas definiciones Corona le agrega que es un ingreso por cuenta de capital que ayuda a financiar las actividades del Estado, pero goza de relevancia además debido a que es un activo importante dentro de la economía nacional que permite su utilización al servicio de la política monetaria para cumplir los objetivos de estabilización o desarrollo económico que esta política desempeña”²²⁶

Alfonso Ortega²²⁷ menciona que las condiciones de un préstamo varían de acuerdo con el tipo que se realice pero que todos tienen los siguientes elementos en común:

1. Monto solicitado
2. Plazo concedido
3. Intereses pactados
4. Las formas de amortización
5. Las garantías exigidas

El contenido de la deuda pública es: en primer lugar, las obligaciones que nacen para el Estado o cualquier otro ente público prestatario, las cuales se dividen en una de carácter principal que es la devolución al o a los prestamistas del dinero recibido en el plazo previamente establecido y, la otra obligación, es el estricto empleo de

²²⁴ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. Op. Cit. Pág. 22

²²⁵ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio. Derecho financiero y tributario: parte general, esquemas y resúmenes. 2ª edición. España, Editorial DYKINSON.S.L., 2012. Pág. 35

²²⁶ Corona Juan F, Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 97

²²⁷ Ortega Cárdenas, Alfonso. Op. Cit. Pág. 202

los fondos adquiridos para el fin determinado en el contrato o emisión, sin posibilidad alguna de desviarlos con consecuencias de carácter político-legales. Como segundo lugar dentro del contenido de la deuda pública se encuentra el derecho del prestatario de que se le devuelva la cantidad de dinero que se ha prestado en el tiempo preestablecido y el pago de los intereses cuando estos se hayan pactado, asimismo este puede exigir las comprobaciones que estime convenientes sobre si está haciendo uso correcto de los fondos objeto de la deuda.²²⁸

2.4.1.b. Naturaleza jurídica:

Varios tratadistas comparten la posición de que este es un contrato de préstamo de carácter público debido a que el Estado no actúa como particular sino lo hace investido de su poder de imperio, su fin es el de obtener ingresos que destinará a la satisfacción de las necesidades públicas y las intenciones y privilegios son concedidas del Estado a los prestamistas, y en caso de que el prestamista sea otro Estado la relación será sometida a las normas de Derecho Internacional o al ordenamiento interno de alguna de las partes.²²⁹

2.4.1.c Clasificación de la deuda pública

A) Deuda Interna:

Este tipo de deuda es realizada por el Gobierno central, por los entes territoriales, empresas industriales y comerciales del país o por las empresas de economía mixta, mediante la cual acuden a suministradores de recursos tales como el sector financiero, el sector productivo, los particulares del Estado y las empresas oficiales del Estado. Este tipo de deuda siempre se negocia en moneda nacional.²³⁰ Se realizay se cumple dentro del mercado del país, y no tiene nada que ver con la nacionalidad o el domicilio de los prestamistas, los cuales pueden ser extranjeros.²³¹

²²⁸ Kuri de Mendoza y otros. Op. Cit. Pág. 426-427

²²⁹ *Ibid.* Pág. 421

²³⁰ Ortega Cárdenas, Alfonso. Op. Cit. Pág. 203

²³¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 1094

B) Deuda Externa

Es nombrada como deuda internacional, y es aquella que es adeudada en una o varias plazas extranjeras, siendo pagadera, además en uno o varios centros financieros del exterior, mediante una transferencia de valores.²³²

En cuanto a Deuda Externa existen diversos organismos que fueron creados para ser prestamistas de los Estados a cambio de la realización de diversos proyectos, especialmente aquellos que guían al país al desarrollo y bienestar de su comunidad entre los cuales los más importantes son:

B.1 Fondo Monetario Internacional

Fue creado en julio de 1944 durante la conferencia de las Naciones Unidas en Bretton Woods, Estados Unidos, cuando los representantes de los 44 países acordaron establecer un marco de cooperación económica destinado a evitar que se repitieran devaluaciones competitivas que contribuyeron a provocar la Gran Depresión de los años treinta.²³³

Su principal propósito es el de asegurar la estabilidad del sistema monetario internacional, el sistema de pagos internacionales y tipos de cambios que permite a los países efectuar transacciones entre sí, es por esto que revisa las políticas económicas aplicadas por los países, así como la situación económica y financiera a través del sistema formal de supervisión.

Dentro de sus fines se encuentra el de proporcionar asesoramiento a los 188 países miembros y recomienda políticas que promuevan la estabilidad económica y reduzca la vulnerabilidad a crisis económicas y financieras.²³⁴

En cuanto a la Asistencia financiera el FMI otorga financiamiento con el fin de dar a los países miembros margen de maniobra para corregir sus problemas de balanza de pagos; formulando programas de ajuste respaldados con el financiamiento del

²³² Ibid. Pág. 1095

²³³ Fondo Monetario Internacional. El FMI: Datos básicos. 30 abril del 2015.
<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/glances.htm> fecha de consulta: 9/11/2015

²³⁴ Loc. Cit.

FMI. En cuanto a deuda externa que es lo que compete en el presente trabajo, el FMI fortaleció su capacidad de préstamo al aprobar en abril de 2009 una reforma profunda de sus mecanismos de apoyo financiero a los Estados.²³⁵

El FMI duplicó los límites de acceso al crédito y amplió los préstamos a los países más pobres, gracias a las utilidades extraordinarias de las ventas de oro, eximiéndolos del pago de intereses hasta fines de 2016.²³⁶

Dentro de los países a estudiar Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua Costa Rica, México, España y Argentina son países miembros del Fondo Monetario Internacional.²³⁷

B.2 Banco Mundial

Fue creado en 1944 y pasó de ser una entidad única a un grupo de cinco instituciones de desarrollo. Su misión evolucionó desde el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento como facilitador de la reconstrucción y el desarrollo de posguerra al mandato actual de aliviar la pobreza del mundo, coordinándose con su afiliado, la Asociación Internacional de Fomento y los miembros del Grupo del Banco Mundial: Corporación Financiera Internacional (IFC), el Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones (MIGA), Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI).²³⁸

Los objetivos principales del Banco Mundial es el de terminar con la pobreza extrema en el curso de una sola generación disminuyendo el porcentaje de las personas que viven con menos de U\$ 1.25 al día al 3% antes de fines de 2030, y promover la prosperidad compartida por medio del crecimiento de los ingresos de

²³⁵ Loc. Cit.

²³⁶ Fondo Monetario Internacional. El FMI: Datos básicos. 30abril del 2015.

<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/glances.htm> fecha de consulta: 9/11/2015

²³⁷ International Monetary Fund. IMF Members Quotas and Voting Powe, and IMF Board of Governors.

<https://www.imf.org/external/np/sec/memdir/members.aspx> fecha de consulta: 9/11/2015

²³⁸ Banco Mundial. Quienes Somos. Historia. <http://www.bancomundial.org/es/about/history> fecha de consulta: 10/11/2015

la población de todos los países que se sitúa en el 40% inferior de la distribución del ingreso.²³⁹

Es por esto que el Banco Mundial es una fuente fundamental de asistencia financiera y técnica especialmente para los países en desarrollo de todo el mundo. Este otorga préstamos con bajo interés, créditos sin intereses y donaciones a los países en desarrollo que apoyan una amplia gama de inversiones en educación, salud, administración pública, infraestructura, desarrollo del sector privado y financiero, agricultura y gestión ambiental y de recursos naturales. Aunado a esto ofrece ayuda a los países en desarrollo mediante asesoramiento sobre políticas, investigación, análisis y asistencia técnica.²⁴⁰

Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, Argentina, España y México son países miembros del Banco Mundial.

B.3 Banco Interamericano de Desarrollo-BID

Se tenía la idea de una institución para el desarrollo de América Latina y el Caribe, surgiendo así por primera vez durante las actividades iniciales encaminadas a crear un sistema interamericano en ocasión de la Primera Conferencia Panamericana de 1890. Transcurrieron casi siete decenios para que el BID se hiciera realidad bajo una propuesta presentada por el Presidente de Brasil Juscelino Kubitschek. Es así como el Banco se fundó en 1959 al momento en el que la Organización de los Estados Americanos redactó el Convenio Constitutivo del Banco Interamericano de Desarrollo.²⁴¹

²³⁹ Banco Mundial. Quienes Somos. Historia. <http://www.bancomundial.org/es/about/history> fecha de consulta: 10/11/2015

²⁴⁰ Banco Mundial. Actividades. <http://www.bancomundial.org/es/about/what-we-do> fecha de consulta: 10/11/2015

²⁴¹ Banco Interamericano de Desarrollo. Historia del Banco Interamericano de Desarrollo. <http://www.iadb.org/es/acerca-del-bid/historia-del-banco-interamericano-de-desarrollo,5999.html> fecha de consulta: 10/11/2015

El Banco Interamericano de Desarrollo busca mejorar la calidad de vida de América Latina y el Caribe, de manera que ayuda a mejorar la salud, educación e infraestructura a través del apoyo financiero y técnico de los países.

De esta manera es la principal fuente de financiamiento para los países de América Latina y el Caribe ofreciendo préstamos, donaciones y asistencia técnica.²⁴²

C) Deuda consolidada y deuda flotante

Tiene su origen en la expresión inglesa *consolidated*, que se refiere a la deuda pública permanente, la cual es atendida con un fondo especial que no requería el voto anual de los recursos correspondientes. En la actualidad es nombrada como deuda a mediano y largo plazo.²⁴³ En cuanto a la deuda flotante es aquella a corto plazo, la cual se renueva constantemente para financiar las necesidades del capital,²⁴⁴ generalmente para atender a necesidades de tesorería transitorias o temporales.²⁴⁵ El ICEFI lo define de la siguiente manera: “es un gasto asignado, comprometido y devengado, pero no pagado.” Manifiesta que son compromisos de gasto que sí tienen asignación presupuestaria, fueron comprometidos y devengados, pero por falta de recursos líquidos el pago efectivo no se realiza en un ejercicio fiscal, pasando como deuda al siguiente o posteriores.²⁴⁶

Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, España y Argentina son países miembros del Banco Interamericano de Desarrollo.

²⁴² Banco Interamericano de Desarrollo. Acerca del BID. <http://www.iadb.org/es/acerca-de-nosotros/acerca-del-banco-interamericano-de-desarrollo,5995.html> fecha de consulta: 10/11/2015

²⁴³ Ibid. Pág. 1096

²⁴⁴ Concepto Definición. Definición de Deuda Flotante. <http://conceptodefinicion.de/deuda-flotante/> fecha de consulta: 09 de noviembre de 2015

²⁴⁵ Ortega Cárdenas, Alfonso. Op. Cit. Pág. 204

²⁴⁶ ICEFI. Apuntes sobre la denominada “deuda flotante” en Guatemala. <http://icefi.org/wp-content/uploads/2012/10/Apuntes-del-icefi-sobre-la-deuda-flotante1.pdf> fecha de consulta: 09 de noviembre de 2015.

2.4.1.d. El ciclo vital de la deuda

La emisión de la deuda pública atraviesa un ciclo vital que viene definido por las siguientes fases:

A) Emisión: Es el momento en el cual el Tesoro público decide obtener fondos mediante el endeudamiento frente a los particulares, por lo tanto es preciso tomar una serie de decisiones con respecto a las características técnicas de la deuda a emitir las cuales son: 1. El importe global de la emisión, 2. valor monetario de cada título de deuda incluyendo si va a ser divisa nacional o extranjera en que vendrá nominado, 3. identificación de la institución responsable de la emisión, 4. Determinación de la clase, modalidad o serie de deuda pública que se emite, 5. Carácter interno o externo de la deuda, 6. Determinación y transferencia de la propiedad de los títulos, 7. Precio de emisión, 8. Tipo de interés el cual se puede distinguir entre fijo o variable o de acuerdo al procedimiento de pago en explícitos o implícitos, 9. Plazo de vencimiento: corto, medio, largo, 10. Régimen fiscal y 11. Garantías.²⁴⁷

Este puede realizarse de tres maneras: Por medio de emisión directa que consiste en la venta por el ente público o venta en Bolsa; por emisión indirecta, a través de agente mediador; o por Subasta, al que ofrezca mayor cantidad, en este tipo de emisión el interés no se determina en este momento.²⁴⁸

B) Suscripción: Consiste en el ofrecimiento al público de los títulos de deuda por parte de la institución emisora, el cual se realiza en plaza nacional o extranjera. Los destinatarios pueden ser particulares, entidades financieras no bancarias, bancos y cajas de ahorro e incluso el Banco Central. Una vez que se ha hecho pública la suscripción los títulos pasan a ser activos financieros, por lo cual pueden ser objeto de negociación en los mercados

²⁴⁷ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 99

²⁴⁸ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio. Op. Cit. Pág. 38

oficiales de capitales posibilitando que se establezcan cotizaciones de mercado por encima o por debajo del valor nominal.²⁴⁹

C) Conversión: Es la reducción del tipo de interés con el consentimiento de los acreedores, el cual puede llevarse a cabo si el Estado puede proponer el reembolso del empréstito y que el tipo de interés haya descendido por debajo del interés devengado por la deuda pública. Esta libertad del consentimiento se manifiesta en la opción al reembolso del capital prestado, ofrecida por el Estado a los acreedores.

Kuri de Mendoza manifiesta que la conversión es una modificación de las condiciones de este tipo de contrato, la cual en sentido estricto se puede considerar como modificar el monto del capital o del interés pactado y en sentido amplio puede comprender en el cambio de una clase de deuda por otra o la modificación de alguno de sus elementos (plazo, lugar para realizar el pago, etc).²⁵⁰

Existen tres tipos de conversión:

1. Conversión forzosa: Es la sustitución de una deuda por otra, sin contar con la voluntad del prestamista.
2. Conversión facultativa: la cual constituye la sustitución de la deuda a propuesta del prestatario y con la aceptación voluntaria del prestamista quien tiene la opción de continuar en los mismos términos.
3. Conversión obligatoria: Es la sustitución de la deuda o extinción del préstamo inicial con devolución del capital prestado a elección del prestamista. En este tipo de conversión se incluye una cláusula que determina que la falta de expresión de voluntad del prestatario dentro de un

²⁴⁹ Loc. Cit.

²⁵⁰ Ibid. Pág. 428

plazo determinado supone la aceptación tácita del mismo título. Cláusula que resulta incompatible con la tesis contractual de la deuda pública.²⁵¹

D) Extinción: Como todo tipo de contrato, la deuda pública puede extinguirse por las siguientes modalidades:

1. Amortización de la deuda: Constituye la principal forma para su extinción y supone el cumplimiento de la obligación de reembolso del capital tomado a préstamo siempre que la deuda tenga el carácter de amortizable. Esta amortización presenta dos modalidades: Total o de vencimiento a fijo, cuando el prestatario devuelve la totalidad de lo adeudado al acreedor al momento del vencimiento del plazo; Paulatina, cuando puede realizarse por división del empréstito en series, fijando para ellas una fecha de amortización; por sorteo entre los títulos representativos de la deuda determinando los que deben ser amortizados en cada plazo; por anualidades de modo que con el pago de los intereses se satisface al mismo tiempo una parte de capital y por subasta el cual implica aceptar para la amortización los documentos que se ofrezcan al precio más bajo.²⁵²

Pero no toda deuda pública es amortizable, existe la excepción denominada deuda perpetua, en la que el Estado no tiene la obligación de amortizar los títulos, destinándose íntegramente la anualidad a satisfacer los intereses correspondientes.²⁵³ Existen dos modalidades de deuda perpetua:

- No denunciabile: Es aquella deuda perpetua en sentido estricto, ya que ni los acreedores pueden pedir la devolución del capital ni el Estado puede hacerla.

²⁵¹ Kuri de Mendoza y otros. Op. Cit. Pág. 430

²⁵² Kuri de Mendoza y otros. Op. Cit. Pag. 431

²⁵³ Corona, Juan F. Amelia Diaz. Op. Cit. Pág. 100

- Denunciable: Es perpetua unilateralmente ya que aunque los acreedores no pueden pedir la devolución del capital, el Estado puede denunciar la emisión y reembolsar el capital, produciéndose así su amortización.²⁵⁴
- 2. El repudio de la deuda: modalidad que consiste en la declaración unilateral del prestatario en forma expresa o tácita de que no cumplirá en el futuro con las obligaciones originadas en el contrato. Este mecanismo es el menos empleado por los estados, ya que la garantía que ofrece el Estado es la credibilidad en la responsabilidad de sus obligaciones.²⁵⁵
- 3. Condonación de lo adeudado: Medio de extinción de la deuda por medio de la cual el estado prestamista le da la facultad al Estado prestatario de no cancelar la deuda, es como otorgarle el perdón.²⁵⁶

2.4.1.e La administración de la deuda

Esta se refiere al conjunto de medidas dirigidas a regular la estructura y la composición de la deuda pública a fin de satisfacer determinados objetivos.

Su cuestión principal es la elección de vencimientos, la concepción tradicional es que la deuda pública debería tener vencimientos a largo plazo, el cual ha cambiado totalmente para dar paso a la idea de que la estructura de vencimientos debe ser aquella encaminada a conseguir el grado deseado de liquidez al precio más bajo disponible.

Asimismo dentro de la administración hay que considerar lo siguiente: posibilidad de venta de los títulos de carácter negociable, la obligatoriedad de suscripción o de que un determinado porcentaje de los recursos de las entidades financieras se mantengan en estos títulos, las diferencias entre prestamistas y la continuidad de la política de deuda pública.²⁵⁷

2.4.2. Bonos del Tesoro:

²⁵⁴ *Loc Cit.*

²⁵⁵ Kuri de Mendoza y otros. Op. Cit. Pág. 431

²⁵⁶ *Loc Cit.*

²⁵⁷ Corona, Juan F. Amelia Diaz Op. Cit. Pág. 101

Es un título que representa una parte de una deuda, a favor de su tenedor, y emitida por una entidad para la financiación de un proyecto. Los bonos y obligaciones del Estado se emiten por el Gobierno para financiar el déficit público.²⁵⁸

Para Guatemala los bonos del tesoro son títulos valor de largo plazo emitidos por el Organismo Ejecutivo a través del Ministerio de Finanzas Públicas.²⁵⁹ Para El Salvador al igual que Guatemala son valores de mediano y largo plazo, de los cuales el Gobierno adquiere la obligación de pagar su valor nominal en la fecha de su vencimiento, estos son anotaciones electrónicas en cuenta.²⁶⁰

Para Argentina son instrumentos financieros emitidos por una entidad pública o privada que promete devolver el capital más sus intereses en un plazo determinado.²⁶¹

Para España son valores de renta fija a medio y largo plazo los cuales se emiten a través de subastas.²⁶²

Dentro de las características de los Bonos del Tesoro se encuentra: que se emiten a un tipo de interés fijo que se abona mediante cupones anuales, son emitidos a su valor nominal con pago de cupones que tienen una rentabilidad o rendimiento explícito, las emisiones se realizan mediante subasta competitiva y por tramos, se emiten a plazos de 3 a 5 años.²⁶³

Los bonos del Tesoro en Guatemala deben contener:

²⁵⁸ Finanzas para todos. Deuda Pública. España.

<http://www.finanzasparatodos.es/es/productosyservicios/productosinversionrentafija/deudapublica.html>.

Fecha de consulta: 9 de noviembre de 2015

²⁵⁹ Ministerio de Finanzas Públicas. Acuerdo Gubernativo No. 18-2015. Artículo 2.

²⁶⁰ Bolsa de Valores de El Salvador. Bonos del Tesoro. El Salvador

<https://www.bolsadevalores.com.sv/bonos-del-tesoro> fecha de consulta: 9 de noviembre de 2015

²⁶¹ Banco Nación. Bonos y Acciones <http://www.bna.com.ar/Personas/BonosYAcciones> fecha de consulta 9 de noviembre de 2015

²⁶² Gobierno de España. Ministerio de Economía y competitividad. Preguntas frecuentes.

<http://www.tesoro.es/deuda-publica/preguntas-frecuentes> fecha de consulta: 9/11/2015

²⁶³ Finanzas para todos. Deuda Pública. España.

<http://www.finanzasparatodos.es/es/productosyservicios/productosinversionrentafija/deudapublica.html>.

Fecha de consulta: 9 de noviembre de 2015

- a) Denominación: CERTIFICADO REPRESENTATIVO GLOBAL DE BONOS DEL TESORO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA
- b) Numeración
- c) Lugar y fecha de emisión
- d) Fecha de vencimiento
- e) Monto de la emisión
- f) Número de registro en la Contraloría General de Cuentas
- g) Firma del Ministro de Finanzas Públicas, de la Contraloría General de Cuentas y del Agente Financiero²⁶⁴

2.4.3. Letras del Tesoro

Para El Salvador las letras del tesoro son valores de corto plazo (inferior a un año) emitidos a descuento. Son emitidos por el Gobierno y en ellas se consigna la obligación del Gobierno de pagar su valor nominal en la fecha de su vencimiento o en forma anticipada si el dueño está de acuerdo. Su finalidad es la de apoyar necesidades financieras de administración del flujo de caja y apoyar al Presupuesto General de la Nación. Estas son ofrecidas mediante subasta pública a través del Sistema Electrónico de Negociación del Ministerio de Hacienda de ese país y los agentes autorizados para participar en la subasta son inversionistas directos calificados por el Ministerio de Hacienda, organismos financieros e instituciones públicas nacionales y extranjeras²⁶⁵

Para España son valores de renta fija a corto plazo (3-6-9 y 12 meses) los cuales se emiten a través de subastas. Estas se emiten al descuento por lo que el precio de compra será inferior al valor nominal.²⁶⁶

2.4.4 Emisión de moneda

Las deudas de los Estados pueden ser satisfechas también por procedimientos monetarios, principalmente mediante la emisión del papel moneda. El sistema

²⁶⁴ Ministerio de Finanzas Públicas. Acuerdo Gubernativo No. 18-2015. Artículo 3.

²⁶⁵ Bolsa de Valores de El Salvador. Letras del Tesoro. El Salvador.

<https://www.bolsadevalores.com.sv/letras-del-tesoro> fecha de consulta: 9 de noviembre de 2015

²⁶⁶ Gobierno de España. Ministerio de Economía y Competitividad. Preguntas frecuentes.

<http://www.tesoro.es/deuda-publica/preguntas-frecuentes> fecha de consulta: 9/11/2015

puede consistir en la emisión directa o por medios disimulados, como son la alteración de la definición de la unidad monetaria (devaluación) y la revaluación del encaje de oro, que en su exageración pueden constituir medios indirectos y ocultos de crear ingresos públicos.²⁶⁷

CAPITULO 3. IMPUESTOS

3.1 Definición

El autor Villegas establece “Es una extracción coactiva de parte de la riqueza de los particulares, con basamento legal, exigida preferiblemente en dinero, cuyo propósito básico es el de obtener ingresos para cubrir las necesidades públicas, sin perjuicio de perseguir, además, objetivos extrafiscales, en pro de promover el bienestar general. Son los tributos exigidos por el Estado a quienes se hallan en las condiciones generadoras de la obligación de tributar, elegidas por ser abstractamente idóneas para demostrar capacidad contributiva y en proporción a ésta, siendo dichos hechos generadores de la obligación ajenos a toda actividad estatal relativa al obligarlos.²⁶⁸

Asimismo los autores Carlos Giulliani²⁶⁹ y los responsables del libro Economía Pública II²⁷⁰ definen los impuestos como aquellas cantidades o prestaciones en dinero que el Sector Público (el Estado) exige al Sector Privado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como

²⁶⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 1105

²⁶⁸ Villegas, Hector B. Manual de Finanzas Públicas, España, Editorial De Palma, 2002. Pág. 214

²⁶⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen 1 6ª edición. Buenos Aires. Depalma, 1997.

Pág. 273

²⁷⁰ Albi Ibañez, Emilio y otros. *Economía pública: teoría de la imposición, sistema impositivo, otros ingresos públicos, economía pública internacional*. Barcelona, España: Ariel, 2000. Pag. 4

hechos imponibles como medio de contribuir a la financiación general de la actividad pública.

El Código Tributario guatemalteco establece que impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente²⁷¹

Asimismo la Corte de Constitucionalidad lo define como: la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios públicos indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente.²⁷²

El Salvador²⁷³, Nicaragua²⁷⁴, Costa Rica²⁷⁵ y España²⁷⁶ tienen conceptos similares de impuesto, al cual definen como tributo exigido a favor del Estado sin contraprestación cuya obligación se genera al producirse el hecho generador constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesta la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Por tanto se puede decir que el impuesto es el tributo más importante en cuanto a la recaudación por parte del Estado, generalmente es el tributo que más ingresos genera para el Fisco, ya que al momento de realizar el hecho generador (actos o negocios), el contribuyente da a conocer su capacidad contributiva.

3.2 Clasificación de los impuestos

Varios doctrinarios presentan diferentes clasificaciones de los impuestos; pero en general la clasificación más común y con la que concuerdan los autores es la siguiente:

²⁷¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículo 11

²⁷² Gaceta no. 6. Expediente 162-87. Sentencia 30/12/87

²⁷³ Asamblea Legislativa. Decreto 230. Código Tributario. El Salvador. Artículo 13

²⁷⁴ Asamblea Legislativa. Ley no. 562 Código Tributario. Nicaragua. Art. 9

²⁷⁵ Asamblea Legislativa. Ley no. 4755. Código Tributario. Costa Rica. Art. 4

²⁷⁶ Jefatura del Estado. Ley 58/2003. Ley General Tributaria. España Art. 2

3.2.1 Ordinarios y extraordinarios

Los doctrinarios Villegas²⁷⁷, Armando Porras²⁷⁸ y Manuel de Juano, citado por Giullani,²⁷⁹ hacen esta distinción. Esta nace para identificar los impuestos en función de tiempo y de las circunstancias que obligan al Estado a establecerlos; se diferencia aquellos impuestos que se perciben para satisfacer necesidades habituales de la colectividad de aquellos otros que se aplican solamente en situaciones excepcionales. Por lo tanto son impuestos ordinarios aquellos que no tienen límite de tiempo, son periódicos en cuanto a su vigencia, la cual persiste mientras no sean derogados, y los extraordinarios son los que tienen un lapso extraordinario de duración, transcurrido ese tiempo dejan de existir. Son establecidos especialmente en manifestaciones de crisis económica que afectan toda la vida de un país.

3.2.2 Reales y personales

Los impuestos reales son los que consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente.²⁸⁰ Es decir, este grava la riqueza dada o una situación o un acto económico o situación que se refiera, grava la materia imponible sin tener en cuenta las condiciones personales del contribuyente.²⁸¹ Los personales son los que toman en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando los elementos que integran su capacidad de pago. De esta clasificación Porras agrega que este grava la conducta humana, por lo que recae generalmente sobre los actos mercantiles y civiles.²⁸² De los cuales los principales son el impuesto territorial, el cual recae sobre la forma más sólida de la propiedad: la tierra; impuesto sobre la explotación de la tierra, el cual grava las actividades encaminadas a la siembra, cultivo y cosecha de los frutos; el impuesto

²⁷⁷ Villegas, Hector B. Manual de Finanzas Públicas, España, Editorial De Palma, 2002. Pág. 218

²⁷⁸ Porras y López, Armando. *Derecho Fiscal (aspectos jurídicos y contables): obra escrita de acuerdo con las últimas reformas fiscales*. México, D.F: Manuel Porrua, 1977. Pág. 103

²⁷⁹ Giulliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Pág. 56

²⁸⁰ Villegas, Hector B. Manual de Finanzas Públicas, España, Editorial De Palma, 2002. Pág. 218

²⁸¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Pág. 58

²⁸² Porras y López, Armando. *Op. Cit.* Pág. 96

sobre el subsuelo y sus productos conocido como el impuesto sobre la minería,²⁸³ impuesto sobre casas, es aquel impuesto que recae sobre los bienes inmuebles el cual lo puede pagar tanto el propietario del bien como el inquilino.

Flores Zavala toma a los impuestos reales y personales como una clasificación de los impuestos directos, no como clasificación independiente y concluye que la ventaja del impuesto personal es que hace intervenir la personalidad económica del sujeto del crédito fiscal, y por esto permite una mayor justicia en el impuesto ya que se adapta a las condiciones particulares de cada causante.²⁸⁴

Asimismo establece que estos impuestos presentan mayores garantías al fisco, ya que el objeto no puede librarse del impuesto, gravan a los que tienen capital y se presta a una fácil recaudación.

Indica que los impuestos reales se clasifican en dos grupos: los que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas. En el primer grupo se encuentra el impuesto de capitación cuando está establecido en forma fija e igual para todos, porque hay ocasiones en que este impuesto ha adquirido tal desarrollo, que se ha convertido en un verdadero impuesto personal sobre la renta; en este caso pierde el carácter de impuesto real. Lo tiene, cuando es una cuota por cabeza sin tener en cuenta las consideraciones personales del gravado. Este impuesto ha existido en casi todos los países, y en algunos, subsiste.²⁸⁵

El autor Manuel de Juano citado por Giuliani indica que también pueden ser nombrados como definitivos y transitorios.²⁸⁶

²⁸³ *Ibid.* Pág. 98

²⁸⁴ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas mexicanas: los impuestos*. México: Porrúa, 1978
Pág. 257

²⁸⁵ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* Pág. 261

²⁸⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Pag. 57

3.2.3 Proporcional y Progresivos

Dentro de los autores estudiados solamente dos, Porras²⁸⁷ y Villegas²⁸⁸ hablan de este tipo de clasificación, en donde indican que el impuesto es proporcional cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Aquellos en los cuales la tasa o cuota siempre es constante, aunque la fortuna vaya en aumento; y es progresivo cuando la relación de cuantía del impuesto aumenta a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada. La tasa del impuesto en esta clasificación aumenta al mismo tiempo que va aumentando el ingreso, la utilidad o la riqueza pero esta no es constante.

3.2.4 Directos e indirectos

Los impuestos directos son aquellos que no se pueden trasladar, es decir que se exigen de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen, y los indirectos son aquellos trasladables, los cuales se cobran a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra, esto según el autor Villegas,²⁸⁹ a lo cual el autor Giuliani le agrega que los directos afectan cosas o situaciones permanentes y que se hace efectivo mediante nóminas o padrones y los divide en Personales y reales; y los indirectos se vinculan con actos o situaciones accidentales²⁹⁰.

Flores Zavala indica las ventajas y las desventajas de cada una de estas clasificaciones con las cuales concuerda el autor Porras.²⁹¹

Las ventajas de los impuestos directos son las siguientes:

- 1) Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede contar con fijeza. Esto se debe a que si el legislador sabe

²⁸⁷ Porras y López, Armando. *Op. Cit.* Pág. 103

²⁸⁸ Villegas, Hector B. *Op Cit.* Pág. 218

²⁸⁹ *Ibid.* Pág. 220

²⁹⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op Cit.* Pág. 274

²⁹¹ Porras y Lopez, Armando. *Op. Cit.* Pág. 108

quiénes son las personas que pagan el impuesto y su capacidad, conoce también más o menos con exactitud el rendimiento del impuesto.

- 2) Hacen posible la realización de la justicia fiscal. Precisamente porque se conoce al contribuyente, es posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gastos.
- 3) Tienen en tiempos de crisis cierta fijeza o cuando menos mayor fijeza que los indirectos.²⁹²

Pero estos impuestos también presentan ciertas desventajas como las siguientes²⁹³:

- 1) Son muy sensibles a los contribuyentes.
En efecto, el sujeto del impuesto sabe perfectamente dónde, cuándo, cómo y cuánto tiene que pagar; percibe, además claramente que por aquel pago no recibe contraprestación alguna.
- 2) Son poco productivos
Como los sujetos del impuesto se dan perfectamente cuenta de la cuantía de su obligación tributaria, una cuota muy elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado, y además, una tendencia acentuada a evadir el impuesto. Por otra parte, las formas más generales de determinarlos que son: por declaración del causante, por determinación administrativa y por signos eternos, no permiten un control exacto de la base.
- 3) Si existieran solos serían muy pesados, porque si la justicia exige una exención de los mínimos de existencia, las cuotas de los que tendrían que pagar el impuesto serían demasiado fuertes, con aumento de las tenencias de evasión.
- 4) Son poco elásticos

²⁹² Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas mexicanas: los impuestos*. México: Porrúa, 1978
Pág. 249

²⁹³ Loc Cit.

Algunos de ellos, como el Impuesto sobre la Renta, aumentan con la prosperidad pública, pero no en la forma en que lo hacen los impuestos indirectos y, desde luego, los otros impuestos directos en menor proporción. Por ejemplo, el impuesto sobre la propiedad raíz, rústica y urbana, no refleja de inmediato un aumento al aumentar el valor de las propiedades gravadas; por esto el impuesto directo no puede, en estos casos, igualar ni reemplazar a los indirectos en un país con grandes necesidades. Esto no significa que no sea posible, en casos necesarios, un aumento en las cuotas de los impuestos directos; es posible hacerlo, pero con discreción.

- 5) Se dice que otro de los inconvenientes de los impuestos directos es que el causante, como siente más el impuesto, es más estricto para juzgar los gastos del Estado, es decir, lleva un mayor control de ellos.
- 6) Los impuestos directos se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales, porque la apreciación de las circunstancias personales del sujeto, requiere cierto margen de poder discrecional que se presta, naturalmente, a una actitud arbitraria de los agentes fiscales.
- 7) Estos impuestos dejan sin gravar a un gran sector social, que es aquel que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia, así como a los extranjeros de paso y otros.

En cuanto a los impuestos indirectos, según Flores Zavala, se presentan las siguientes ventajas²⁹⁴:

1. Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas. En efecto, como el consumidor paga el impuesto en el momento de comprar los productos gravados, resulta que no se da cuenta de que en el precio va incluido el importe de uno o varios impuestos. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que en el momento en que el impuesto se establece, sí se siente,

²⁹⁴ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 253-254

- porque habrá un aumento en el precio del producto que el vendedor hará derivar del impuesto, pero después se olvidará y se confundirá con el precio.
2. Son más productivos que los impuestos directos. Esto es debido a que pasado el momento de su establecimiento el impuesto se confunde con el precio, será posible señalar una cuota elevada sin provocar grandes protestas de los afectados.
 3. Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos, como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, etc.
 4. Están dotados de una gran elasticidad. Es decir, tiene una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos, etc. Y por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que los gravan. También por esta razón es natural que en tiempos de crisis respondan más violentamente que los impuestos directos, es decir, tienen menor fijeza que los directos, pero, soportarán más fácilmente un aumento en las cuotas, aun en tiempo de crisis, sobre todo en los artículos de primera necesidad, pero no debe abusarse de este recurso sino por el contrario, usarse con discreción por la clase social a la que principalmente afectará este gravamen.
 5. Son impuestos populares, o mejor dicho, menos impopulares que los indirectos. Esto no siempre es cierto. Si su cuota es baja y sólo se exigen de pocas personas o en ciertas zonas como el de la sal, entonces pueden serlo, pero si su control exige medidas molestas, entonces no lo serán.
 6. Se dice que son voluntarios, en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto.
 7. Tienen la ventaja de que el causante paga el impuesto en el momento en que es más cómodo para él, porque lo hace al adquirir las mercancías, sin que el fisco se lo exija, pero esto tampoco es absolutamente cierto, porque cuando se trata de artículos necesarios, la necesidad lo obliga a comprarlos y a pagar el impuesto, aun cuando no sea el momento más conveniente para hacerlo desde el punto de vista económico.

8. En algunos casos han favorecido el desarrollo industrial. Cuando el impuesto recae sobre el instrumento de producción, se provoca un mejoramiento en el proceso técnico, con el objeto de mejorar los aparatos y su rendimiento y poder así obtener el importe del impuesto de un incremento en la producción, sin necesidad de aumentar los precios de los productos.

Ahora bien las desventajas de los impuestos indirectos son las siguientes²⁹⁵:

- 1) No son justos. Pesan más sobre el pobre que sobre el rico, porque aquél tiene mayor familia y, por consiguiente, su consumo de artículos de primera necesidad es mayor, y por lo mismo será mayor el impuesto que deba pagar. Pesan más por la misma razón sobre los casados que sobre los solteros, no obstante que la capacidad económica de éstos es generalmente mayor. Aun en el caso de que el consumo fuera igual, resultarían más gravosos sobre el pobre que para el rico, porque son por su naturaleza progresivos al revés.
- 2) No tienen la misma fijeza que los impuestos directos. En tiempos de crisis financieras, económicas o políticas, crean un déficit, porque cada quien restringe sus consumos, aun cuando esta restricción será menor cuando las cuotas no son muy elevadas.
- 3) Los gastos de percepción son muy elevados, porque es necesario un gran personal para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta, porque aun cuando el sujeto sólo paga el impuesto momentáneamente, mientras lo repercute, será una gran tentación para él defraudar el fisco, para incrementar su utilidad con el importe del impuesto, o para estar en situación ventajosa frente a sus competidores, al no pagarlo y poder ofrecer un precio más bajo.
- 4) Producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos. El fisco interviene en el procedimiento industrial, fijando métodos de elaboración o revisando las instalaciones, o en otras formas diversas. Pueden observarse las severas medidas existentes para controlar

²⁹⁵ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 255

los impuestos sobre alcoholes, aguardientes y mieles incristalizables, sobre cerveza, aguamiel.

- 5) Provocan una redistribución artificial del comercio o de la industria. En efecto, los impuestos aduanales por ejemplo, obligan a que el tránsito de mercaderías se haga sólo por los lugares autorizados.

Esto da lugar a una concentración de personas y de actividades en esos lugares, con perjuicio de aquellos en los que no existen tales oficinas. Por otra parte, si en determinado lugar los impuestos son más bajos, la industria se desarrollará en esos lugares, a no ser que otras circunstancias diversas nulifiquen los efectos favorables de los menores impuestos.

- 6) Como estos impuestos requieren gran personal, éste se substrahe a la industria. Los impuestos directos requieren personal más técnico, en tanto que los indirectos lo requieren más numeroso. Los trabajos de los empleados técnicos dan utilidad aun para cuestiones no fiscales, lo que no sucede con el que desarrollan, por ejemplo, los aduanales.

- 7) Provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiadas altas, porque como un alza excesiva de precio puede dar lugar a una disminución en la demanda, se incita a la falsificación de las mercancías para compensar el impuesto, o bien al fraude, con el objeto de poder conservar el precio anterior.²⁹⁶

Otros autores como Manuel de Juano citado por Giuliani, manifiestan que existen otras clasificaciones de impuestos, entre los cuales se encuentra:

3.2.5 De contingente y de cuota

Estos se determinan por las sumas a pagar.

El impuesto de contingente: Es aquel en el que el poder impositivo puede establecer expresamente con carácter previo la suma a recaudar, y luego hacer un reparto, o

²⁹⁶ *Ibid.* Pág. 255

hacerla repartir por los órganos administrativos periféricos entre las fracciones del territorio.

El impuesto de cuota: Es aquel que en lugar de fijar la suma que se quiere recaudar de todos los contribuyentes, se fija la cuota de riqueza que cada individuo debe pagar al fisco, y éste procede de ordinario deduciendo un tanto por cada unidad de riqueza o de objeto imponible. Por consiguiente el monto total del impuesto resultará de las cuotas individuales, y esto forma el procedimiento inverso del precedente. A este tipo de imposición se le llama impuesto de proporción o de cuotidad o de cuota, siendo este el modo más común de imposición.²⁹⁷

3.2.6 General y especial

El impuesto general es aquel que se aplica a todas las rentas análogas y las alcanza en igual medida; el especial es aquel obtenido sobre un grupo determinado de individuos y está destinado a un objeto especial inherente al mismo grupo, en interés solamente de aquéllos que lo pagan.²⁹⁸

Armando Porras y Lopez en su libro de Derecho Fiscal agrega otra clasificación de impuestos:

3.2.7 En especie y en dinero

Esta clasificación de los impuestos es la más antigua en la historia de las finanzas de la humanidad. Desde que aparece el Estado, se ha fijado para los sujetos pasivos del impuesto que lo paguen en especie o en dinero. En especie cuando se entregan bienes, se ejecutan actos o prestaciones a favor del Estado. En dinero cuando se paga el impuesto con moneda corriente del país.²⁹⁹

3.2.8 Sobre los actos

Estos impuestos los distingue en tres: el impuesto sobre la renta el cual grava las ganancias y las utilidades como consecuencia de los actos que ejecutan los causantes; impuesto de Ingresos Mercantiles el cual es llamado en América Latina

²⁹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Pág. 60

²⁹⁸ *Ibid.* Pág. 61

²⁹⁹ Porras y Lopez, Armando. *Op. Cit.* Pág. 94

como impuesto sobre las ventas o al consumo y el impuesto de timbre o de papel sellado.³⁰⁰

3.2.9 Por administración y por arriendo

En esta clasificación se toma en cuenta la persona moral o física que administra y cobra el impuesto. El impuesto es por administración si el Estado es el encargado de cobrar; en tanto que el impuesto es por arriendo si el Estado delega total o parcialmente su cobro a una tercera persona, naturalmente mediante una retribución.³⁰¹

3.2.10 Federales, estatales y municipales

Los primeros son aquellos que de acuerdo con las leyes federales se crean y cobran exclusivamente en beneficio de la Federación, como los impuestos aduanales, del timbre, de la renta, etc.

Los impuestos estatales tienen su fundamento en la Constitución y son creados y reglamentados para los efectos del cobro por los Estados que integran la Federación. Las Legislaturas de cada entidad se encargan de establecerlos en la Ley respectiva de Ingresos y Egresos que cada Gobernador expide anualmente.

En cuanto a los municipales basándose en México de acuerdo a su Municipio Libre en el cual en la Constitución en su artículo 115 numeral segundo establece que: “Los Municipios administrarán libremente su Hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que en todo caso, serán las suficientes para atender las necesidades municipales.” Es importante recordar que existe el derecho general de inspección y control por parte del Estado sin que por ello se niegue la autonomía del Municipio.³⁰²

3.3 Efectos económicos de los impuestos

³⁰⁰ *Ibid.* Pág. 100-103

³⁰¹ *Ibid.* Pag. 109

³⁰² *Ibid.* Pág 110-111

El impuesto es exigido a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como pasibles de originar la obligación de cooperar en la cobertura del gasto público. Esa persona obligada a tributar por estar comprendida en tales situaciones es el “contribuyente de jure”, o sea, la persona designada por la ley para pagar el impuesto. Pero suele ocurrir que quien paga el impuesto no es en realidad quien soporta su carga. Esta carga recae en un tercero quien se denomina “contribuyente de facto.”

La transferencia de la carga impositiva (traslación) a veces es prevista por el legislador; así la mayor parte de los impuestos al consumo son soportados por el comprador, pero son pagados al fisco por el vendedor, quien los carga en los precios. En otros casos, la transferencia del impuesto surge por el propio mandato legal, como ocurre con el impuesto al valor agregado, estructurado en forma tal que forzosamente cada etapa debe transferir el impuesto a la siguiente, hasta recaer en el consumidor final del producto o servicio.³⁰³

El autor Villegas individualiza los fenómenos de la siguiente forma:

3.3.1 Noticia:

Efecto que se produce cuando la población se entera o sospecha que se va a crear o modificar cierto impuesto, debido a esto el contribuyente modifica su conducta, a los efectos de no quedar encuadrado en el presupuesto de hecho al que el legislador se dispone a enlazar el nacimiento de una obligación tributaria. Uno de los ejemplos es que los consumidores tendrán tendencia a acaparar aquellos bienes que luego se volverán más caros por la futura existencia de un impuesto que gravará la tenencia de ese bien o servicio.³⁰⁴

3.3.2 Percusión

De acuerdo a este efecto, el impuesto recae sobre el “contribuyente de jure”, aquel que debe pagar por designación y coacción legislativa. Si este contribuyente soporta efectivamente el peso del impuesto, se dice que el contribuyente percutido (contribuyente de jure) es también el contribuyente incidido (contribuyente de facto),

³⁰³ Villegas, Hector. *Op. Cit.* Pág. 233

³⁰⁴ Loc Cit.

ya que no se verifica la traslación del impuesto. Se habla también de “impacto” lo cual identifica con el resultado inmediato de colisionar una persona con el punto donde la ley colocó la exacción.³⁰⁵ Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo.³⁰⁶

El pago del impuesto impone al sujeto (contribuyente de jure) la necesidad de disponer las cantidades líquidas para pagarlo, lo cual a veces involucra también la necesidad de acudir al crédito en sus diversas formas. Todo ello trae consigo consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado.

3.3.3 Traslación

Armando Porras y Lopez lo incluyen dentro de los efectos económicos del impuesto y establecen que este efecto se produce cuando el contribuyente desplaza el impuesto parcial o totalmente a otras personas, recargando el precio en el comercio privado.³⁰⁷ Es decir este efecto nace cuando el contribuyente de jure, trata de transferir a otro la carga impositiva que soportó, traspasando el peso del impuesto al contribuyente de facto y se produce el fenómeno intermedio denominado traslación, al cual ciertos analistas como Flores Zavala le asignan el nombre de repercusión.³⁰⁸

Harold M. Somers indica que el impuesto puede ser trasladado en parte, en su totalidad o no ser trasladado, asimismo puede trasladarse muchas veces antes de encontrar el sujeto final del impuesto, o puede ser trasladado sólo unas cuantas veces.³⁰⁹

Esta según Flores Zavala³¹⁰ puede presentar los siguientes aspectos:

³⁰⁵ Loc Cit.

³⁰⁶ Flores Zavala. Op. Cit. Pág. 271

³⁰⁷ Porras y Lopez, Amando. Pág. 85

³⁰⁸ Flores Zavala. Ernesto. Op. Cit. Pág. 271.

³⁰⁹ Somers Harold M. Finanzas Publicas e ingreso nacional. México, Fondo de Cultura Económica. 1977. Pág. 168

³¹⁰ Flores Zavala. Ernesto. Op. Cit. Pág. 272

- a) Puede tener por efecto acentuar la falta de uniformidad de un impuesto, o bien atenuarla. Esta puede atenuar la injusticia que se comete con los impuestos que gravan los artículos de primera necesidad.
- b) Según la forma de establecer un impuesto, la repercusión puede producirse o no. No produce el mismo efecto al establecer un impuesto sobre las utilidades de una empresa, que sobre los dividendos de los accionistas.

La repercusión es un fenómeno que no obedece dócilmente la voluntad del legislador, lo que deberá tenerse en cuenta al establecer un impuesto; a veces el legislador la quiere y no se realiza, otras veces se realiza sin que la haya querido; en realidad, no es posible, al establecer el impuesto, saber exactamente si se realizará o no y en qué sentido, sólo es posible cierta probabilidad. d) No es posible establecer a priori quiénes serán los afectados por la repercusión, es decir, habrá impuestos que repercutirán sobre los pobres y otros sobre la clase alta de la sociedad. Esta puede producirse de distintas formas y con diferentes variantes, pero en todas es sumamente importante que exista entre el contribuyente de jure y el contribuyente de facto una transacción en cuyo precio se pueda efectuar la transferencia, es decir, la traslación se realiza mediante la traslación de los precios. Este puede darse por ejemplo cuando un productor gravado por un impuesto transmite al consumidor aumentando el precio del artículo que le vende. La traslación puede producirse:

1) Traslación hacia adelante: Es aquella que sigue la corriente de los bienes en el circuito económico. Tal es lo que sucede cuando el contribuyente de jure logra aumentar los precios de sus mercaderías, o bien las remuneraciones que se le deben pagar por sus servicios, en forma tal que dicho incremento en los precios o remuneraciones cubra el peso del impuesto. En consecuencia, será quien compre su mercadería o quien pague sus servicios el que efectivamente soporte la carga del impuesto que ha percutido sobre el contribuyente de jure. Merced a esta circunstancia, la traslación hacia adelante sólo puede ser realizada por quien asume

el carácter de vendedor de un producto o locador de un servicio, en detrimento del comprador o locatario.³¹¹

2) **Traslación hacia atrás:** Es aquella que sigue el proceso inverso al de la corriente de los bienes en el circuito económico, y se configura cuando el contribuyente de jure logra transferir el peso del impuesto a sus proveedores, lo cual se puede obtener mediante una reducción de los precios de las mercaderías o materias primas suministradas por estos últimos. En consecuencia, a la inversa de lo que ocurre con la traslación hacia adelante, la traslación hacia atrás sólo es practicable por quienes asuman el carácter de compradores o locatarios de servicios.³¹²

Esta presenta mayores dificultades que la protraslación. En primer lugar, porque la relación entre comerciantes y productores por un lado, y entre proveedores o asalariados por el otro, suele ser de igual a igual. De ahí que estos últimos estén respaldados en la discusión al igual que los comerciantes y productores, ya que sus organizaciones profesionales son tan fuertes como las de éstos. En segundo lugar, porque la traslación hacia atrás es más visible que la traslación hacia adelante, sobre el cliente.

3) **Traslación lateral u oblicua:** Esta situación se da cuando el contribuyente de jure trasfiere el peso del impuesto a sus compradores o proveedores de bienes diferentes de aquellos que fueron gravados con el tributo. Se trata de compradores o proveedores de otros artículos distintos de los gravados por los nuevos impuestos, pero que son producidos a costos conjuntos con los de las mercaderías o servicios gravados o bien que son complementarios en los procesos de producción respecto de los bienes o los servicios gravados.³¹³

Somers indica que dentro de la pro y retrotraslación hay que tomar en cuenta también el período del mercado en el que se hace efectivo, de esta manera puede darse la traslación a corto plazo la cual se efectúa a través de un cambio en el

³¹¹ Porras y Lopez, Ernesto. Op. Cit. Pág. 234

³¹² Loc. Cit.

³¹³ Porras y Lopez, Ernesto. Op. Cit. Pág. 234

precio de una oferta futura que ha de producirse con determinado equipo de producción. La retrotraslación cuando el comprador obliga a una reducción en el precio al que compra el producto futuro de una planta que trabaja con una capacidad dada; la protraslación cuando el vendedor aumenta el precio de venta del producto futuro de una planta de capacidad dada.³¹⁴

La traslación a corto plazo la se puede ejemplificar con el productor de zapatos, el cual vende a Q200.00 cada par de zapatos, de los cuales vende 1,000 al mes. Ahora se ha establecido un impuesto de Q5.00 por cada zapato, por lo que si el zapatero quiere trasladar completamente el impuesto al consumidor deberá vender sus zapatos a Q205.00 pero de esta manera logrará vender solamente 700 al mes. De esta manera está ejerciendo una protraslación a corto plazo. En cambio si el mismo zapatero trata de trasladar el impuesto comprando sus materias primas a menor precio y dejando siempre el par de zapatos a Q.200.00 estará retrotrasladando el impuesto.

Asimismo esta traslación puede realizarse a largo plazo, el cual se da por medio de un cambio en el precio resultante de un cambio en la capacidad de producción. Este cambio puede obtenerse por medio de una expansión o contracción de las plantas individuales o por la entrada o baja de firmas dentro del sector industrial dado. La protraslación a largo plazo se efectúa cuando el precio que se cobra por los bienes o servicios aumenta como resultado del cambio de capacidad productiva que se atribuye al impuesto y la retrotraslación existe cuando el precio pagado por los bienes o servicios se reduce por un cambio de capacidad productiva atribuible al impuesto.³¹⁵

3.3.4 Incidencia

Efecto que ocupa el último lugar donde descansa el impuesto, esta incidencia final recae, en la persona que paga el impuesto cuando se han hecho todas las consideraciones por cambios en la capacidad contributiva, lo mismo que en la producción.³¹⁶

³¹⁴ Somers Harold M. Op. Cit. Pág. 169

³¹⁵ Ibid. Pág. 70

³¹⁶ Ibid. Pág. 177

Flores Zavala³¹⁷ manifiesta que este efecto surge cuando una persona se hace efectivamente cargo del impuesto, vale decir, cuando adquiere el carácter de contribuyente de facto o incidido. Esta puede producirse de dos formas:

1. Por vía directa: cuando el contribuyente de jure no traslada la carga del impuesto y se convierte también en contribuyente incidido
2. Por vía indirecta: cuando dicho contribuyente de jure logra, mediante alguno de los procedimientos de la traslación, hacer repercutir la carga del impuesto en otra persona, quien se convierte así en contribuyente de facto o incidido.

El impacto del impuesto lo recibe la persona que se hace cargo del pago al fisco, pero si como resultado del impuesto, la persona que recibió el impacto eleva los precios, la víctima final de ese alza de precios será la que soporte la incidencia.

3.3.5 Difusión

Es la irradiación en todo el mercado de los efectos económicos del impuesto mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones, tanto en la demanda como en la oferta de mercaderías y en los precios, dando como consecuencia variaciones en los consumos, en las producciones y en el ahorro.³¹⁸

Flores Zavala agrega que la persona ha sido incidida por un impuesto en la difusión, el pagador, 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, produciendo que limite sus consumos y dejar de adquirir ciertos artículos o adquirirlos en menores cantidades.³¹⁹

Asimismo Porras y Lopez lo comparan con el lanzamiento de una piedra que es arrojada a una fuente, en donde el punto central en donde cae la piedra va formando ondas concéntricas, las cuales comienzan muy marcadas y a medida que se van

³¹⁷ Flores Zavala Ernesto. Op. Cit. Pág. 281

³¹⁸ Villegas. Hector. Op. Cit. Pág. 236

³¹⁹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 280

alejando las ondas se van haciendo menos perceptibles y más distantes unas de otras.³²⁰

3.3.6 Amortización y capitalización

La amortización se da cuando se establece un impuesto sobre la renta de una inversión estable, como por ejemplo una casa, terreno, etc. El bien baja de valor, porque se amortiza el importe del impuesto. Este fenómeno solo se produce con referencia a la persona que tenga el carácter de propietario en el momento en que se establezca el impuesto, ya que si esta es adquirida después el comprador solo pagará el precio que corresponde al valor ya afectado de la propiedad.³²¹

Marselli citado por Porras y Lopez afirma “el fenómeno de la amortización de los impuestos nace del hecho de considerar, no sólo los efectos del tributo sobre la renta en sí, que es permanentemente reducida por el monto del impuesto incisivo, sino también por los efectos permanentes y consolidados que el tributo mismo opera sobre el valor del capital, del complejo técnico-económico de que procede la renta alcanzada”³²²

Al contrario, la capitalización se produce en los casos en el que exista un desgravamiento; en efecto, si un bien tiene un precio y el impuesto se reduce a la mitad, habrá entonces un aumento de valor para la propiedad y se habrá efectuado el fenómeno de la capitalización del impuesto.

En pocas palabras la capitalización sucede cuando el impuesto desaparece total o parcialmente.

Existen tres clases de condiciones que influyen en la presentación de estos fenómenos: la que se refiere a la materia gravada, otras al impuesto y otras a las condiciones generales del mercado:

Cuando se refiere a la materia gravada habrá amortización o capitalización:

³²⁰ Porras y Lopez, Ernesto. Op. Cit. Pág. 86

³²¹ Ibid. Pág. 282

³²² Porras y Lopez, Ernesto. Op. Cit. Pág. 87

- a) Cuando el objeto gravado sea una inversión de capital susceptible de producir una renta anual.
- b) 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. Mientras más durable es la materia gravable, más probabilidades habrá de que se produzca la capitalización.
- c) El fenómeno no se produce si la materia gravable sirve para una producción posterior, porque entonces el impuesto será repercutido sobre el consumidor, se elevará el precio del producto, pero no disminuirá el valor de la fuente del producto.³²³

Por lo que se refiere a las condiciones del impuesto, es necesario que sea exclusivo, esto, es sobre determinados bienes y no general; o desigual, es decir, que sobrepase a otros impuestos en un monto determinado. Un impuesto general igual, no será amortizado ni capitalizado.

Y en cuanto a las condiciones generales del mercado, los fenómenos se presentarán claramente, cuando al establecer el impuesto, la oferta y la demanda permanezcan iguales que antes.³²⁴

3.4 Relación jurídico tributaria

3.4.1 Concepto

Héctor Cartolin Pastor la define como “vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como

³²³ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 282

³²⁴ Ibid. Pág.283

el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”.³²⁵

Es el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. La norma no es la que obliga al sujeto sino es el hecho o situación prevista en ella, por lo tanto una vez realizado este supuesto se producirán las consecuencias jurídicas imputándose a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.³²⁶

Giuliani Fonrouge indica que la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra.³²⁷

El concepto de obligación tributaria dentro de la legislación de los países de Guatemala³²⁸, El Salvador³²⁹, Honduras³³⁰, Nicaragua³³¹ y Costa Rica³³² concuerda en que es un vínculo jurídico de carácter personal de Derecho Público entre el Estado, quien tiene el ejercicio de poder imponer y exigir coactivamente a los contribuyentes la prestación del tributo al momento de realizarse el hecho generador previsto en la ley. A diferencia de España que solamente establece que es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.³³³

³²⁵ Campus Virtual. Cartolín Pastor, Hector. LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA.

<http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000248/Relaci%C3%B3n%20Jur%C3%ADdico.pdfpag.1/>

³²⁶ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México, Editorial Lamusa, 1998. Pág. 97

³²⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. 4ª edición *Op. Cit.* Pág. 417

³²⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario Art. 14

³²⁹ Asamblea legislativa. Decreto no. 230. Código Tributario. Art. 16

³³⁰ Poder Legislativo. Decreto 22-97. Código Tributario. Art, 13

³³¹ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Art. 12

³³² Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. No. 4755 Código de normas y procedimientos tributarios. Art. 11

³³³ Jefatura del Estado. Ley General Tributaria. Ley 58/2003. Art. 17

México no cuenta con definición establecida en la legislación para la relación jurídico tributaria.

De lo antes expuesto, se puede definir entonces a la relación jurídico tributaria, como aquel vínculo jurídico, creado por la ley, el cual establece ciertos derechos y obligaciones a los sujetos pasivos, que serán los contribuyentes obligados al pago de los impuestos, y a los sujetos activos, que será el Estado.

3.4.2 Características

A) Es un vínculo “Ex lege”: Para que exista una relación jurídica tributaria es necesario como ya se ha visto anteriormente que exista una norma que establezca el hecho jurídico que le de nacimiento a la misma.

Luis Humberto Delgadillo establece que es una obligación Ex Lege en la que el sujeto activo será necesariamente el Estado a través de los órganos que él designe, cuyo objeto es directa e indirectamente la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social. Es en la ley que se radican los factores germinales de esta relación.³³⁴

B) Relación de Derecho y Poder: Según la teoría germánica la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de Derecho, sino una relación entre un poder superior y los sujetos sometidos a ese poder. Esto quiere decir que el fisco tiene facultades coercitivas que son utilizadas tanto en el momento de legislar como al momento de velar por el cumplimiento de la ley tributaria, provocando un desbalance material en la “relación obligacional” entre acreedor y deudor.

Asimismo se puede observar esta relación de poder al momento en el que el contribuyente debe cumplir su obligación fiscal aun cuando el Estado no satisfaga al mismo con una adecuada, eficiente y correcta aplicación del ingreso que este le entrega.³³⁵

³³⁴ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op. Cit. Pág. 100

³³⁵ Campus Virtual. Cartolín Pastor, Hector. [Op.](#) Cit. Pág. 2

C) Relación simple y no compleja: respecto a esta característica se han dado dos tesis al respecto:

1. Tesis administrativa:

1.a. Las que sustentan una relación compleja: Esta relación tiene un contenido complejo, ya que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos así como obligaciones, positivas y negativas, los derechos de las personas sometidas a su potestad y el derecho del Estado a exigir la obligación del contribuyente a pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto.³³⁶

1.b. Las que sustentan una relación tributaria única: El cual consiste en la obligación de dar, ya que las obligaciones sustantivas o formales son accesorias.

2. Tesis de la Naturaleza Simple de la Relación Jurídico-Tributaria: Sostiene que no existe una relación compleja con pluralidad de sujetos, obligaciones y deberes, así como tampoco comprende los deberes y las obligaciones de naturaleza formal.³³⁷

3.4.3 Elementos de la relación jurídica tributaria

Como se vió anteriormente la relación jurídico tributaria establece ciertos derechos y obligaciones para ambas partes, asimismo la relación tributaria debe de contar con ciertos elementos para que se lleve a cabo, los cuales de acuerdo a los autores Gabriel De Usera³³⁸, Flores Zavala³³⁹ y Porras Lopez³⁴⁰ son los siguientes:

3.4.3.a Sujeto

A) Sujeto Activo

³³⁶ Loc. Cit.

³³⁷ Loc. Cit.

³³⁸ De Usera, Gabriel. *Régimen fiscal de los beneficios de empresas partícipes*. España, Aguilar, S.A. Ediciones. Pág. 88

³³⁹ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas mexicanas: los impuestos*. Op Cit. . Pág. 53

³⁴⁰ Porras y Lopez, Op. Cit. Pág. 121

Es aquel que tiene el derecho de exigir la prestación y objeto de la relación, este debe de tener la capacidad jurídica para poder ejercer la coercividad, en este caso la potestad que la ley le otorga al Estado.

Según De Usera está claro que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, pero también puede serlo algún otro ente no estatal, siempre que aquél le haya delegado, en una y otra forma, su poder impositivo, delegación que actúa como *ratio essentialis* y, además, cuando se den los supuestos concretos requeridos para que nazca una relación jurídica específica que le confiera la cualidad de acreedor.³⁴¹ Respecto a este tema Giuliani Fonrouge lo define como una situación excepcional en la que el estado crea estos organismos específicos y los dota de recursos financieros concediéndoles la facultad de exigir directamente y en su beneficio las contribuciones respectivas, a estos organismos este autor los define como entes paraestatales reguladores de la economía.³⁴²

Manifiesta Giuliani que existen también organismos supranacionales que tienen la facultad tributaria y son sujetos de obligaciones fiscales. Estas instituciones comúnmente obtienen sus principales recursos por aportes de los Estados miembros, pero algunos de tipo superior si cuentan con personalidad jurídica amplia y tienen la facultad de contratar empréstitos, aplicar impuestos, tasas y contribuciones especiales, siendo de esta manera sujetos activos de estas obligaciones.³⁴³

Menciona como ejemplo la Organización de Naciones Unidas la cual ha establecido un impuesto progresivo a los sueldos de los funcionarios, cuyo producto disminuye equivalentemente las contribuciones exigidas a los Estados; asimismo menciona a la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (C.E.C.A.) el cual ha instituido un gravamen sobre la producción de carbón y acero el cual es aplicado directamente por la entidad a las empresas productoras.³⁴⁴

³⁴¹ De Usera, Gabriel. Op. Cit. Pág. 89

³⁴² Giuliani Fonrouge, Carlos M. 4ª edición. Op. Cit. Pág. 434

³⁴³ Loc Cit.

³⁴⁴ Ibid. Pág. 431 y 432

B) Sujeto Pasivo

Es aquella persona individual o jurídica que debe soportar el tributo, el cual debe contar con una determinada capacidad. Es aquella persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir realiza el acto, produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen.³⁴⁵ Este puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero según Giuliani Fonrouge.³⁴⁶

Dentro del derecho tributario se pueden encuadrar dos sujetos pasivos del impuesto; aquel que lo paga, pero con derecho, facultad o posibilidad de repercusión y aquel que de facto lo soporta.³⁴⁷ Como establece el autor Luis Humberto Delgadillo, el sujeto pasivo puede ser una persona física o moral, el cual es la persona comprometida al pago de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé, y el otro tipo de sujeto pasivo es el sujeto responsable, la cual es la persona que sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago del tributo, esto debido a que de esta manera el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y simplifica la actividad de recaudación.³⁴⁸

Flores Zavala³⁴⁹ indica que el carácter de sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria puede recaer en:

1. Una persona física
2. Una persona moral privada, como una sociedad mercantil
3. Los establecimientos públicos con funciones descentralizadas del Estado pero con personalidad jurídica propia.

³⁴⁵ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* Pág. 53

³⁴⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. 4ª edición. *Op. Cit.* Pág. 434

³⁴⁷ *Loc. Cit.*

³⁴⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op. Cit.* . Pág. 118-119

³⁴⁹ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* Pág. 69

4. La Federación, los Estados y los Municipios. Esto de acuerdo a cuatro tesis; la que sostiene que el Estado tiene dos personalidades, derecho público y derecho privado; la que sostiene que tiene una sola personalidad con dos aspectos; la que afirma que sólo tiene una personalidad de derecho privado y la que sostiene que no es necesario el concepto de personalidad del Estado.
5. Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica constituyan una unidad económica diversa de la de sus miembros.

B.1 Atributos del sujeto pasivo del impuesto

Capacidad: El sujeto pasivo debe de tener la capacidad de goce, la cual es la aptitud legal para adquirir derechos y contraer obligaciones; y la de ejercicio la cual consiste en la aptitud legal para comparecer en juicio.³⁵⁰

El autor Flores Zavala cuando se refiere sobre la capacidad jurídica del sujeto pasivo de la relación tributaria, explica que existen tres tesis: la primera establece que para juzgar de la capacidad del sujeto deben aplicarse las normas de Derecho Privado. La segunda considera que debe estar sometida a normas especiales de Derecho Tributario y la tercera sostiene que la capacidad es uno de los “conceptos jurídicos fundamentales que por haber sido elaborados y formulados en el Derecho Privado no pierden la posibilidad de ser aplicados útilmente en todo el campo del Derecho”.

351

El Derecho Privado ha formulado la teoría de la capacidad jurídica en la siguiente forma: “la capacidad jurídica se distingue en capacidad de derechos propiamente dicha y capacidad de obrar. Aquella consiste en la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones; ésta en la capacidad de adquirir y ejercitar por sí los derechos, en asumir por sí obligaciones.” La primera presupone sólo las condiciones naturales de existencia; la segunda, la capacidad de querer.³⁵²

³⁵⁰ Porras y Flores, Armando. Pag. 121

³⁵¹ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* Pág. 69

³⁵² *Ibid.* Pág. 70

En el Derecho Tributario la situación es la siguiente: para que exista la calidad de sujeto pasivo, y, por lo mismo, la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar. El autor establece que no puede hablarse de la autonomía objetiva de la relación tributaria, siempre se requiere la presencia de un sujeto pasivo y la exigencia de su capacidad depende de la naturaleza del hecho generador del crédito fiscal; aun en los casos de herencia de los nonatos, para tener la calidad de sujeto pasivo es necesario ser heredero y para ello se requiere que nazcan viables, es decir, que adquieran capacidad de derechos.³⁵³

Por lo que se refiere a las obligaciones secundarias y especialmente a las que tienen un carácter formal procesal, es decir, que implican la realización de actos frente a la administración, es necesaria la capacidad de obrar, ya sea porque la tenga el sujeto o porque tenga representante legal.³⁵⁴

Nombre: Porras y Lopez establecen que el nombre tiene una importancia patrimonial, económica, al grado de que la existencia de una empresa, de un negocio, con mucha frecuencia depende del nombre o denominación de la misma. Se trata del aspecto contable y fiscal, el activo intangible.³⁵⁵

Patrimonio: Es el conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona apreciable en dinero.³⁵⁶

Dentro del Derecho Tributario el patrimonio del sujeto pasivo es sumamente importante, ya que en base a este es que se puede establecer la capacidad contributiva del mismo, y es mediante este que se realiza el hecho generador o el mismo patrimonio es generador de riqueza, siendo este el objeto que se grava.

³⁵³ Ibid. Pág. 75

³⁵⁴ Flores Zavala, Ernesto. Pag. 70-75

³⁵⁵ Porras y Lopez, Armando. Op. Cit. Pág. 122

³⁵⁶ Ibid. Pág. 123

Domicilio: El domicilio del contribuyente es de suma importancia ya que este mismo es el que sirve para determinar el lugar en donde deben hacerse los requerimientos, las notificaciones y diligencias que señale la ley, así como para determinar la competencia en cuanto a jurisdicción para demandas, recursos y juicios en materia fiscal por causa de incumplimiento.³⁵⁷ La mayoría de leyes fiscales establece como domicilio de las personas físicas la siguiente:

- a) La casa en la que habiten
- b) El lugar en que habitualmente realicen actividades o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales
- c) A falta de domicilio el lugar en el que se encuentren.

Ahora cuando el sujeto pasivo es una persona moral son las siguientes:

- a) El lugar donde se encuentre establecida la administración principal del negocio
- b) En defecto del indicado en el inciso a, el lugar en que se encuentra el establecimiento principal.
- c) A falta de los anteriores el lugar en que se hubiere realizado el hecho generador de la obligación fiscal.

Cuando son sucursales o agencias extranjeras, será el lugar en donde se establezcan y cuando sean personas físicas o morales residentes en el extranjero que realicen actividades gravadas en el país deberán tener representantes por lo que su domicilio se tomará el que corresponda al representante o retenedor.³⁵⁸

B.2 Extinción del sujeto pasivo

En cuanto a las personas naturales dentro del Derecho Financiero la capacidad jurídica tributaria desaparece al momento de la muerte civil del contribuyente y en las personas morales se da al momento de la disolución. Cuando una entidad moral se disuelve, deja de tener aptitud para obligarse en el campo privado, pues si a

³⁵⁷ Ibid. Pág. 124-125

³⁵⁸ Ibid. Pág. 123-124

consecuencia de las operaciones de liquidación se producen obligaciones que hay que cumplir, no es que subsista la entidad a estos efectos, sino que los órganos ejecutores de dicha liquidación tienen que reconocer forzosamente las obligaciones nacidas durante la vida de la sociedad o asociación, y lo que responde al cumplimiento de esas obligaciones no es la sociedad como tal, sino una masa patrimonial adscrita especialmente al fin de las operaciones liquidatorias, el cual no es propiedad de una entidad que no existe, sino de cuotas por partes iguales de quienes formaron la entidad, es decir de los socios.³⁵⁹

3.4.3.b. Objeto y causa:

Emilio Albi lo señala como hecho imponible, el cual se entiende por aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria.³⁶⁰

El objeto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por lo tanto este puede ser una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto como sucede en los impuestos de capitación.³⁶¹ Este solo puede estar compuesto por la obligación de dar, entregar la suma de dinero que corresponde al fisco de acuerdo a lo que establece la ley para el hecho generador que se realizó.

Flores Zavala manifiesta que del objeto pueden derivarse dos clases de problemas: la fijación o determinación cuantitativa de ese objeto y la adscripción del mismo al sujeto pasivo; o dicho de otra forma, la concreción de la persona que viene obligada directamente para con el sujeto activo por razón de la suma que compone el objeto de la relación jurídica tributaria.³⁶²

De la primera manifiesta que supone el estudio de todo el mecanismo administrativo necesario y requerido por la norma legal para la determinación de los elementos

³⁵⁹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 55

³⁶⁰ Albi Ibañez, Emilio y otros. *Economía pública: teoría de la imposición, sistema impositivo, otros ingresos públicos, economía pública internacional*. Barcelona, España: Ariel, 2000. Pág. 8-9

³⁶¹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 108

³⁶² Ibid. Pág 53

contributivos, es decir, la base de la imposición, el tipo, la cuota, todo el proceso de accertamento y que en algunas ocasiones encuadran dentro del momento constituyente según los tratadistas italianos, pero para Flores Zavala es un error, ya que no supone sino una mera delimitación de contornos, pues los actos y decisiones no tienen valor constitutivo o declarativo, es un simple acto de administración y no de declaración de derechos; la relación jurídica nace antes y con independencia de la determinación de su objeto o de la adscripción específica de éste al sujeto pasivo, o del acuerdo de la Administración fijando la evaluación concreta de la deuda; todos estos momentos son de tipo adjetivo, básicos para la configuración total de la relación jurídico tributaria, pero no esenciales para su existencia.³⁶³

En cuanto a la adscripción del objeto al sujeto pasivo considera que no es un problema de determinación de éste ni de sus cualidades de capacidad, sino de fijar el responsable de la deuda tributaria; es decir, que una vez ya señalado el sujeto pasivo y fijadas sus condiciones subjetivas para poder ser tal, es forzoso conocer a quién se debe considerar como verdadero responsable de la suma de dinero en que consiste la prestación derivada de la relación jurídica observada en concreto.³⁶⁴

Para ilustrar los elementos de los impuestos, se puede utilizar como ejemplo el Impuesto al Valor Agregado. En este impuesto la causa y objeto, es la transferencia de bienes, ya sea muebles o inmuebles, y servicios, a título oneroso.

3.4.3.c Unidad fiscal o unidad del impuesto /Base imponible

Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc. Sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que sirve para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.³⁶⁵

³⁶³ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 53

³⁶⁴ Loc. Cit.

³⁶⁵ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 109

Para seguir con el ejemplo, en el IVA, la unidad del impuesto, es el valor del bien que se transfiere.

3.4.3.d La cuota del impuesto/ Tipo impositivo

Según Flores Zavala³⁶⁶ es la cantidad de dinero que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento el cual puede ser de los siguientes tipos:

- 1. De derrama o contingencia:** En este tipo de cuota se debe determinar de primero la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.

Manifiesta el autor³⁶⁷ que tiene las siguientes ventajas tanto para el administrador como para el contribuyente:

- a) Para la administración, ya que es de un rendimiento seguro y no aleatorio.
- b) Para los contribuyentes no hay exceso de celo por parte de los agentes fiscales, ya que la cantidad que cada uno debe pagar está predeterminada, por lo tanto habrá menos interés en realizar actos fraudulentos.
- c) Los causantes se vigilarán unos con otros porque la omisión de uno de ellos puede significar aumento en la carga de los otros.

Asimismo esta presenta algunas desventajas:

- a) Es anticuada, por lo tanto solo conviene en Estados poco avanzados, de administración rudimentaria.
- b) No tiene la productividad de los impuestos de cuota fija o de tanto por ciento, porque no puede tener el aumento natural en el rendimiento que tienen éstos.

³⁶⁶ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* Pág. 110

³⁶⁷ *Ibid.* Pág. 111

- c) Puede dar lugar a injusticias en la repartición debido a la arbitrariedad.
- d) Muchas veces requiere procedimientos complicados para su cálculo.
- e) La repartición puede entrañar errores, los cuales repitiéndose en cada grado puede dar resultados inconciliables con la regla de la uniformidad del impuesto.³⁶⁸

2. Cuota fija: Es el tipo de cuota en el cual la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

3. Cuota proporcional: Es aquel en el cual se señala un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base.³⁶⁹

4. Cuota progresiva: Existe la progresividad indirecta cuando la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto el cual puede darse de dos formas principales: Primera, cuando se concede una exención general hasta cierta cantidad límite, la cuota con la que se grava lo que excede es proporcional, por lo tanto al aumentar el valor del objeto, aumenta el por ciento de dicho valor sometido a impuesto, sin llegar nunca a quedar gravado en su totalidad. La segunda forma es aquella en la que se divide la renta o el capital en grados y en cada grado se señala como gravable un tanto por ciento del objeto, cada vez mayor hasta que las cantidades que exceden de ciertos grados, quedan totalmente gravadas. La cuota en este caso es también proporcional, y lo que crece es el valor de la base.³⁷⁰

La progresividad directa se da cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base. Dándose tres tipos principales.

- 1. Progresividad por clases: En la tarifa se señalan clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior, que figuran en la tarifa, con excepción de la última; a cada clase se le aplica una cuota cada vez mayor, por lo tanto para

³⁶⁸ Loc. Cit.

³⁶⁹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 113

³⁷⁰ Loc. Cit.

determinar el impuesto en un caso concreto, simplemente se aplica al total el tanto por ciento que corresponde de acuerdo con la clase en la que queda comprendido, tal como si fuera una cuota proporcional.³⁷¹

2. Progresividad por grados: En este tipo de progresividad se divide la base en fracciones o secciones sucesivas, y a cada sección se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor.³⁷²
3. Coeficientes progresivos: Este sistema se caracteriza porque se divide la base en fracciones, en la misma forma que en la progresividad por grados, pero con la diferencia que se establece además de esto un coeficiente que va siendo mayor para cada sección o grado.³⁷³

5. Cuotas degresivas: Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base. El resultado es el mismo que el de la progresividad, en cuanto que se gravan con cuotas más altas las bases más altas, y con cuotas menores, las más bajas, pero se diferencian en que la cantidad a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo es muy bajo en las degresivas y en que los grados o secciones son pocos en número.³⁷⁴

6. Cuota progresiva inversa o al revés: Este tipo de cuotas mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento.³⁷⁵

3.4.3.e Base del impuesto:

Según Flores Zavala es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.³⁷⁶ Asimismo el autor Emilio Albi lo nombra como base imponible, y manifiesta que es la cuantificación o valoración del hecho imponible, el cual se trata

³⁷¹ Ibid. Pág. 114

³⁷² Ibid. Pág. 115

³⁷³ Ibid. Pág. 116

³⁷⁴ Ibid. Pág. 117

³⁷⁵ Loc Cit.

³⁷⁶ Ibid. Pág. 109

en general de una cantidad de dinero aunque puede tratarse de otros signos, como el número de personas viviendo en una casa o el litro de cerveza.³⁷⁷

Se puede hablar también de acuerdo a este autor de base liquidable en algunos impuestos, el cual es el resultado de aplicar a la base imponible determinadas reducciones previstas por la ley. De acuerdo a esto se pueden diferenciar dos métodos para determinar la base del impuesto; uno es el sistema de evaluación directa el cual exige la elaboración de cálculos apoyados en documentos y datos contables, el cual para que funcione adecuadamente debe apoyarse en tres pilares los cuales son: la existencia de declaración voluntaria del contribuyente, el establecimiento de adecuados mecanismos de inspección para poder detectar situaciones de no declaración y de eventual falsedad en las declaraciones y por último la aplicación de un régimen de sanciones efectivas en los casos en los que la inspección o los tribunales así lo determinen.³⁷⁸

El segundo método es el sistema objetivo o indiciario, el cual utiliza determinados signos externos o índices para determinar la base imponible.³⁷⁹

3.4.3.f Tarifas:

Son las listas de unidades o de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.³⁸⁰

3.4.3.g Fuente del impuesto:

De acuerdo a Flores Zavala y Porras y Lopez³⁸¹ la fuente del impuesto también es un elemento del mismo, debido a que es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagarlo, el cual puede ser renta o capital.

³⁷⁷ Albi Ibañez, Emilio y otros OP. Cit. Pág. 9

³⁷⁸ Ibid. Pág. 10

³⁷⁹ Loc Cit.

³⁸⁰ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 110

³⁸¹ Porras y Lopez, Armando. Op. Cit. Pág. 66

Se entiende por capital individual al conjunto de bienes que tiene una persona, el cual es susceptible de producir una renta. Los impuestos sobre el capital han caído en desuso en la mayoría de los países del mundo debido a que son contrarios al principio de generalidad ya que no todos los miembros del Estado tienen capital, existiendo aquellos que viven solamente de rentas originadas en su trabajo, asimismo son contrarios al principio de uniformidad ya que varía la productividad de las diversas clases de capital según la naturaleza de los bienes que lo integran, este tipo de impuestos también absorben su fuente y afectan la industria o el comercio obstaculizando el desarrollo de la producción.³⁸²

Por lo tanto la fuente normal es la renta la cual está constituida por los ingresos en moneda o en especie que provengan del patrimonio personal o de las actividades del contribuyente el cual tiene las siguientes características:

- a) Es susceptible de renovarse ya que proviene de una fuente normalmente productora, como el capital o la actividad personal, aun cuando hay casos en los que no tiene periodicidad.
- b) Se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario, que puede disponer libremente de ella.

Pero surge la duda de qué tipo de renta es la que se grava, si la renta bruta, renta neta, renta libre o la renta legal.

La renta neta según Flores Zavala es aquella en la que se deducen los gastos que requiere la producción de esa renta.³⁸³ Griziotti, citado por Flores Zavala, considera que deben hacerse las siguientes deducciones: Los gastos de producción, los cuales son los gastos como compra de materia prima, salarios, intereses pasivos, etc.; cuotas de manutención y consumo físico de las máquinas y de todos los capitales; cuota para depreciación y amortización de valores por modificaciones de la moda, nuevos inventos antes de que se llegue el momento de su completa

³⁸² Ibid. Pág. 122-123

³⁸³ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.* Pág. 125

deterioración material y las cuotas de seguros contra todos los riesgos.³⁸⁴ Esta se convierte en renta legal cuando los que se deducen son los que autoriza la ley.

La renta libre es aquella que le queda al individuo después de realizar las deducciones establecidas anteriormente.

Es importante que para gravar las rentas se debe tener en cuenta su naturaleza, ya que se pueden clasificar en rentas fundadas (las que se derivan del capital) y rentas no fundadas (derivan del trabajo sin tener base patrimonial); estas no pueden ser gravadas de la misma forma, ya que las primeras son más seguras y permanentes, y los que las tienen pueden disponer de la totalidad de su renta, en tanto las segundas deben reservar una parte de esa renta para posibles contingencias futuras.³⁸⁵

3.4.4 Nacimiento de la obligación jurídica tributaria

A) Perfección de la relación jurídico tributaria:

Toda relación jurídica comienza a producir efectos al momento en el que se perfecciona, entendiendo por perfeccionamiento el instante en el que concurren todos los requisitos exigidos por la legalidad vigente para que sea tal, es decir con la realización del hecho generador.

Como se estableció anteriormente el supuesto para el nacimiento de la relación jurídico tributaria es la ley, la cual establece los supuestos objetivos; es decir, si la ley establece que toda persona que siendo nacional posee una renta de más de tal cantidad, debe tributar con razón de la misma con arreglo a una cierta escala, aquel individuo que es ciudadano de ese Estado y posee esa renta mínima que la ley establece, este se convierte en sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, ya que

³⁸⁴ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 125

³⁸⁵ Ibid. Pág. 26

coincide con todos los supuestos objetivos y subjetivos perfeccionando tal relación, la cual desde ese momento es apta para producir efectos³⁸⁶

Debido a que el perfeccionamiento de la relación jurídico tributaria es el momento en el que se dan los supuestos necesarios para que esta relación nazca, es sumamente importante que el Órgano Legislativo establezca con claridad y de manera justa los supuestos de perfeccionamiento y los efectos del mismo.

Ahora en tanto a la Administración su importancia deriva de los efectos concretos que produce la relación, pero no del hecho de que su declaración o acto administrativo de origen a la misma, ya que ésta ya existía. La declaración posterior de la Administración solamente conseguirá puntualizarla, concretarla, pero no darle la vida que ya tiene, y de esa manera este acto administrativo señala el comienzo de la mora. Este acto administrativo es declarador de derechos pero no constituyente de los mismos.

B) Devengo de la cuota

Con respecto a este momento que se da dentro del Derecho Tributario, el autor De Usera manifiesta que es lo mismo que perfección de la obligación, ya que desde ese momento nace el derecho a crédito por parte del sujeto activo, aún no se conoce la cuantía real de la deuda tributaria pero marca el momento de tránsito entre la no existencia y el derecho, ya que a él habrá de referir forzosamente su estimación³⁸⁷

C) Determinación de la deuda tributaria

Esta etapa dentro del Derecho Tributario, es aquella r medio de la cual se delimita la cuantía del objeto de la relación jurídico tributaria.

La deuda tributaria no es la cuota del Tesoro ni tampoco todo lo que conjuntamente ingresa a las arcas del Estado al amparo de su derecho nacido de una relación jurídica tributaria. En la primera cifra puede faltar cualquier cantidad que sea preciso adicionar a la cuota y que tenga como destinatario directo al Estado siendo este el

³⁸⁶ De Usera, Gabriel. *Op. Cit.* Pág. 101

³⁸⁷ Loc. Cit.

titular del derecho; y a la segunda cifra es preciso restar todo lo que es objeto de otra relación jurídica tributaria, como los recargos que a favor de otras entidades se recaudan conjuntamente con la cuota y recargos del Tesoro.

La cuota íntegra es aquella cifra que se obtiene a consecuencia de aplicar tipos a bases, y la cuota líquida es la resultante de deducir de la primera todas las cantidades que la ley autorice u obligue. ³⁸⁸

Delgadillo Gutierrez habla de Determinación Fiscal, y manifiesta que son todas las operaciones que se efectúan para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal, el cual está constituido por dos aspectos:

- a) Se integra el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.
- b) El otro aspecto es cuando se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; se precisa el objeto, los sujetos, la base, la tasa y se hace la operación que dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal. ³⁸⁹

Existen dos tipos de determinación: determinación sobre base cierta es aquella que se ejecuta por el sujeto pasivo o por la Administración con el pleno conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a las características y elementos, en esta se conoce con certeza el hecho y los valores imposables; y la segunda es la determinación sobre base estimada, la cual se da cuando el fisco determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia ley. ³⁹⁰

3.4.5 Obligaciones derivadas de la relación jurídica tributaria

La obligación consiste en la relación jurídica entre dos personas, la cual consta de ciertos elementos que se vieron anteriormente los cuales son: sujeto activo, sujeto

³⁸⁸ De Usera, Gabriel Op Cit. Pág. 102

³⁸⁹ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op. Cit. Pág. 107

³⁹⁰ Ibid. Pág. 109

pasivo, el objeto y la relación que se establece entre el deudor y el acreedor mediante la ley.³⁹¹

El autor Flores Zavala manifiesta que dentro de la relación tributaria se derivan obligaciones para tres tipos de personas: sujeto activo, sujeto pasivo y los terceros.³⁹²

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias:

La obligación principal del Estado es la percepción de la prestación tributaria, es decir cobrar el impuesto que la ley establece, ya que si no lo cobra está otorgando una exención que está prohibida por la Constitución y por la ley ordinaria, colocando al particular en situación de privilegio con respecto a los demás, asimismo perjudicará al Estado al disminuir los ingresos.³⁹³

En cuanto a esta obligación Delgadillo agrega que el sujeto activo tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en términos fijados por la propia ley, facultad que no es discrecional, sino que se presenta como una facultad irrenunciable.³⁹⁴

Las obligaciones secundarias son aquellas que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar las evasiones, estas pueden constituirse en obligaciones de hacer entre las cuales se puede encontrar la determinación de la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación y formular la liquidación en los casos en que las operaciones sean impuestas al Estado. Asimismo están las obligaciones de no hacer como abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago del impuesto.³⁹⁵

³⁹¹ Porras y Lopez, Armando. Op. Cit. Pág. 119-120

³⁹² Flores Zavala, Ernesto. OP. Cit. Pág. 57

³⁹³ Loc Cit.

³⁹⁴ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op. Cit.. Pág. 117-118

³⁹⁵ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 58

Ahora, cuando se trata del sujeto pasivo estas también se dividen en principales y secundarias. De las cuales la obligación principal es sin duda alguna el pago del impuesto en el tiempo establecido y de acuerdo a la cantidad establecida.

Dentro de las obligaciones secundarias del sujeto pasivo están el presentar avisos de iniciación de operaciones, presentar las declaraciones, llevar los libros de contabilidad, expedir determinados documentos para el control del impuesto, no cruzar la línea divisoria internacional en puntos no autorizados en el caso de las exportaciones e importaciones y el de tolerar que el personal autorizado del Estado realice las visitas de inspección de los libros, documentos, bodegas entre otros.³⁹⁶

La obligación de los terceros no puede ser principal, sino que estos solamente pueden realizar las obligaciones secundarias. Dentro de los terceros afectados se encuentran.

1. Los particulares que están obligados a presentar declaraciones, a no alterar los cierres fiscales, a permitir visitas de inspección, etc.
2. Los notarios y jueces que actúen por receptoría, encargados de los registros públicos deben realizar cotizaciones de escrituras y no autorizarlas hasta el momento en el que esté cancelado el impuesto.
3. Los funcionarios y empleados públicos del Estado a cancelar las estampillas que se les exhiban o a no dar curso a instancias de los que no hayan pagado debidamente los impuestos.³⁹⁷

³⁹⁶ Ibid. Pág. 59

³⁹⁷ Ibid. Pág. 60

3.4.6 Teorías en torno a la relación jurídica tributaria

A) El tributo como manifestación de la potestad de imperium

Como reminiscencia de aquellas primeras posiciones que concebían el Derecho Financiero como parte del Derecho Administrativo se considera a la relación jurídico tributaria como una relación de poder, ligada, por tanto, al Estado-policía.

Esta teoría destaca la supremacía del Estado sobre el súbdito; el soberano dotado de potestad de imperium que no conoce límites jurídicos a sus mandatos. Con esto las normas tributarias lejos de ser verdaderas normas jurídicas son mandatos disciplinarios de naturaleza semejante a las normas de policía, es por esto que se está ante una relación de poder.³⁹⁸

B) Teoría de la relación jurídico-obligacional

Con la instauración del Estado de Derecho, el tributo como relación de poder carece de sentido. El sometimiento del Estado al imperio de la ley afectará también al poder tributario, creando una posición de sujeción del súbdito al soberano apareciendo de esta manera la relación jurídica obligacional similar a la que surge entre dos sujetos de Derecho Privado, pero con la peculiaridad de que en esta relación obligacional el contenido y la medida de la prestación debida son fijadas por la ley.

La génesis de la obligación jurídico-tributaria está constituida por el concepto mismo de relación jurídica, ya sea en sentido amplio o en sentido estricto, exigiéndose en elemento definidor la existencia de una obligación cuyos componentes son fijados por la ley. De este planteamiento es que se considera el tributo como una obligación ex – lege por la que se confiere a la Administración un derecho de crédito, cuya satisfacción corresponderá al sujeto pasivo a través del pago de la correspondiente deuda, cuyo contenido concreto se prevé en la propia ley.³⁹⁹

C) Teoría de la relación jurídico-tributaria de contenido complejo

³⁹⁸ Universidad de Castilla-La Mancha. Luchena Mozo, Gracia M. La relación jurídico-tributaria, el hecho imponible. Pág. 3 <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>

³⁹⁹ *ibid.* Pág. 4

El núcleo esencial está constituido por la obligación tributaria a la que se unen obligaciones accesorias, derechos y deberes distintos de aquella.

Gracia Luchena Mozo cita a Gianni quien indica que elabora el concepto de relación jurídica la cual la califica como compleja. Por otra parte Berliri citado también por Luchena, pone de manifiesto el error de esta argumentación que la supervaloración de la obligación tributaria supone, de manera que al colocar (ésta) en el centro de todo el Derecho Tributario, relega a un plano lejano, casi en el horizonte, todas las otras relaciones jurídicas diversas de aquella.⁴⁰⁰

Es evidente que esta construcción erige como paradigma del tributo al hecho imponible, lo que supone no sólo negar la autonomía del resto de relaciones diferentes de la obligación tributaria, sino también identificarla como una obligación pecuniaria. El hecho imponible es aquel presupuesto de hecho que la norma prevé y a cuya realización se une el nacimiento de la obligación tributaria; su función esencial se centra en constituirse como efecto generador del tributo, o más concretamente, de la obligación tributaria.⁴⁰¹

3.4.7 Extinción de la relación jurídica tributaria

Las obligaciones tributarias tanto las sustantivas como formales pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin.⁴⁰²

Es por esto que así como toda obligación dentro del derecho privado y público, la relación jurídica tributaria cuenta con ciertos actos con los cuales se extingue por completo, estos son:

3.4.7.a. El Pago:

⁴⁰⁰ Ibid. Pág. 5

⁴⁰¹ Loc Cit.

⁴⁰² Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. *Op. Cit.* Pág. 127

Como ya se sabe, el objeto de la relación tributaria es dinero, por lo tanto es la cantidad que se debe pagar para extinguir la misma lo cual está determinado por la cuota del Tesoro y los recargos que existan a favor del Fisco, algunas veces el el procedimiento ejecutivo se resuelve mediante la traba de bienes muebles o inmuebles, pero con estos no se libera la deuda, sino que sirven para obtener la cantidad suficiente de dinero que pueda hacer frente al pago de la obligación principal, más las accesorias nacidas del propio procedimiento ejecutivo.

En cuanto a la persona obligada al pago se encuentra aquella que por derecho lo está y aquella otra que la ley considera en algunas ocasiones como obligada a la efectividad del mismo.

Es problema independiente el que la liberación de la deuda se pueda conseguir por el pago realizado por un tercero que no tenga obligación de efectuarlo, pues si la cantidad pagada aprovecha al acreedor y ha sido entregada con la intención de liberar al deudor, y por tanto de extinguir la relación jurídica tributaria, no puede haber duda que consigue el objeto. Ahora bien, si el tercero pagador no lo hace por obligación legal, ni por voluntad de extinguir la deuda de otro le quedará siempre expedita la vía de regreso para repetir lo indebidamente pagado.⁴⁰³

Al momento del pago la deuda está liberada en la época en el que se efectúe, pero existen consecuencias si no se realiza en el tiempo que estipula la ley, ya que el incumplimiento del mismo no produce la cesación de la obligación de pago, sino la agravación de este, ya que el fisco tiene la potestad de exigir un interés por concepto de penalidad, además de agregar a la deuda principal las correspondientes costas y gastos del procedimiento ejecutivo que ha habido necesidad de poner en práctica para la efectividad del cobro.

Con relación al modo de realizarlo existen diferentes formas que la legislación permite entre los cuales se mencionan:

⁴⁰³ De Usera, Gabriel. Op. Cit. Pág. 103

- a) Sistema de retención indirecta: Este sistema supone la percepción del objeto de la deuda tributaria por parte de un intermediario o persona interpuesta entre los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica que da lugar a dicha deuda. El intermediario retiene el impuesto con que se grava el beneficio obtenido por el sujeto pasivo y este lo ingresa a las arcas del Estado.
- b) Sistema de declaración: Consiste en la obligación que tiene el sujeto pasivo de manifestar por escrito la cuantía de su obligación y una vez que la Administración haya dado su conformidad respecto al monto de la deuda, el sujeto pasivo debe pagar el importe directamente a las arcas del Estado. Es un ingreso directo para el Fisco.
- c) Recibo: Sistema que se utiliza raramente, el cual consiste en la percepción de la cuantía debida mediante un recibo que extiende el Tesoro, y cobra al recaudador del sujeto pasivo.⁴⁰⁴

Dentro de las legislaciones se estudian diferentes medios de pago entre los cuales se encuentran: pago bajo protesta y consignación, pago por terceros, pagos a cuenta, pago por retención o percepción.

3.4.7.b Prescripción

En el Derecho Financiero cuando se habla de prescripción se refiere a la extintiva, ya que no se puede dar la adquisitiva, mediante la cual nacen o se adquieren derechos debido a que la ley ya establece la forma de nacimiento de la relación jurídica tributaria y en ningún ordenamiento jurídico habla de la prescripción.⁴⁰⁵ El autor Delgadillo agrega que por lo tanto la prescripción es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo y lo diferencia de la caducidad, ya que esta es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones.⁴⁰⁶

⁴⁰⁴ De Usera, Gabriel. Op. Cit. Pág.104-105

⁴⁰⁵ Ibid.. Pág. 107

⁴⁰⁶ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op. Cit. Pág. 128

Surge también la duda del momento a partir del cual empieza a computarse el plazo de la prescripción, por lo tanto es importante recordar que es norma general que no cabe perder una acción por abandono mientras no sea ejercitable, principio denominado *actio nata*, el cual quiere decir que no es posible que empiece a transcurrir un plazo de prescripción hasta tanto no haya nacido la acción.

Por lo tanto en el Derecho Tributario la acción para ejercitar este derecho por parte de la Administración para liquidar cuotas devengadas por el sujeto pasivo, cesa por el transcurso de cinco años ininterrumpidos desde el momento en que se devengaron dichas cuotas, ahora bien, cuando una cuota hubiere sido ya liquidada, es decir cuando se ha convertido en un crédito ordinario a favor del Tesoro, aunque sea derivado de la relación jurídica tributaria que le da nacimiento, entra a operar el plazo normal de prescripción de 15 años.⁴⁰⁷

La suspensión en este tipo de prescripción supone la invalidez del lapso de tiempo que hubiese transcurrido desde el momento de suspenderse el tracto hasta la cesación del obstáculo que impedía su continuación, siendo, por tanto, válido el tiempo transcurrido con anterioridad. En cuanto a la interrupción supone la invalidez de aquel lapso transcurrido hasta el nacimiento de dicha interrupción, teniendo que empezar de nuevo a contar la totalidad del tiempo requerido por la ley cuando desaparezca la causa interruptora.⁴⁰⁸

3.4.7.c Compensación:

De acuerdo a De Usera⁴⁰⁹ y Delgadillo⁴¹⁰, la compensación es el medio por el cual dos personas reúnen recíprocamente la calidad de deudores y acreedores y el objeto consiste en una cantidad de dinero o de cosas fungibles de la misma especie

⁴⁰⁷ De Usera, Gabriel. Op. Cit. Pág. 109

⁴⁰⁸ Loc. Cit.

⁴⁰⁹ De Usera, Gabriel. Op. Cit. Pág. 110

⁴¹⁰ Delgadillo GUTierrez, Luis Humberto. Op. Cit. Pág. 129

y calidad, las cuales deben ser líquidas, vencidas y exigibles, por lo cual se extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior.

Los Códigos Tributarios de Guatemala⁴¹¹, El Salvador,⁴¹² Nicaragua⁴¹³ y España⁴¹⁴ manifiestan que se pueden compensar los créditos tributarios líquidos y exigibles referentes a períodos no prescritos, comenzando de los más antiguos aunque provengan de distinto tributo y el contribuyente tiene la potestad de solicitarlo ante la Administración o realizarse de oficio. El Código Tributario de Honduras⁴¹⁵ y Costa Rica⁴¹⁶ también aceptan la compensación de las multas que hayan adquirido el carácter de firmes con los tributos y sus accesorios y la compensación también la podrán hacer los agentes de percepción y retención.

Costa Rica cuenta con la compensación por terceros cesionarios la cual consiste en que los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos pueden ser cedidos a otros contribuyentes y responsables, llenando las formalidades legales, para el efecto de ser compensados con deudas tributarias que tuviere el cesionario con misma Oficina de la Administración Tributaria.⁴¹⁷

A diferencia de los países expuestos anteriormente en relación a la compensación, México en su legislación no lo establece como medio de extinción de la obligación.

3.4.7.d Condonación de la deuda

Delgadillo Gutierrez manifiesta “la condonación es otra de las formas de extinción de las obligaciones, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda”.⁴¹⁸ Esta forma de extinción para que opere, según el autor mencionado anteriormente, debe cumplir los siguientes requisitos:

1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal.

⁴¹¹ Congreso de la República. Decreto 6-91. Código Tributario. Artículo 43

⁴¹²

⁴¹³ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Artículo 39

⁴¹⁴ Ley General Tributaria. España Artículo 71-73

⁴¹⁵ Poder Legislativo. Decreto no. 22-97 Código Tributario. Artículo 129 y 130

⁴¹⁶ Asamblea legislativa. Ley no. 4755. Código Tributario. Artículo 45

⁴¹⁷ Asamblea Legislativa. Ley no. 4755. Código Tributario. Artículo 48

⁴¹⁸ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op. Cit. Pág. 132

2. Debe ser general.
3. Procede por región o por rama de actividad.
4. Debe estar autorizada por la ley.⁴¹⁹

A lo expuesto anteriormente, Gabriel de Usera agrega que el Estado titular del crédito tiene la posibilidad de rehusar su percepción, aun cuando esta esté limitada en cierto sentido por normas de equidad que no pueden ser alteradas ni por el propio Estado, debido a la finalidad del cumplimiento de las obligaciones de índole colectiva que se tiene que cubrir con el importe de esos impuestos. Es por eso que las exenciones, rebajas o perdones del objeto de la relación jurídico tributaria no pueden hacerse de manera parcial ni voluntaria por parte del Estado, sino solamente en los casos y en la forma en que en las leyes se hubiere determinado.⁴²⁰

Guatemala acepta la condonación de los impuestos por medio de la legislación, a excepción de la exoneración de las multas y recargos los cuales pueden ser condonados por el Presidente de la República de acuerdo a la atribución establecida en el artículo 183 inciso r de la Constitución Política de la República de Guatemala⁴²¹. Nicaragua⁴²², Costa Rica⁴²³ y España⁴²⁴ al igual que Guatemala, aceptan solamente la condonación por medio de una ley.

El Salvador y Honduras no permiten la condonación como medio de extinción de la obligación tributaria.

En el caso de México, la obligación tributaria si puede ser condonada, pero esta, a diferencia de los países mencionados anteriormente, la puede hacer el Ejecutivo en caso de fuerza mayor o calamidades públicas.⁴²⁵

⁴¹⁹ Loc Cit.

⁴²⁰ De Usera, Gabriel. Op. Cit. Pág. 117

⁴²¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala Art. 46

⁴²² Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Art. 41

⁴²³ Asamblea legislativa. Ley no. 4755. Código Tributario. Costa Rica. Art. 50

⁴²⁴ Jefatura del Estado. Ley no.58/2003. Ley General Tributaria. España. Art. 71

⁴²⁵ Legislatura del Estado de México. Decreto. 145. Código Fiscal del Estado de México. Art. 31

3.4.7.e Confusión

De acuerdo a lo establecido en las legislaciones de los países estudiados, la confusión es el medio de extinción de la obligación tributaria, en la cual el acreedor y deudor se reúnen en la misma persona.

Guatemala⁴²⁶, El salvador⁴²⁷, Honduras⁴²⁸, Nicaragua⁴²⁹ y Costa Rica⁴³⁰ aceptan la confusión como medio de extinción de la obligación tributaria, a diferencia de México y España que no la establecen dentro de su legislación.

3.4 Sistemas impositivos

Antes de hacer la clasificación de los sistemas impositivos, es necesario mencionar los tres criterios que se han establecido doctrinariamente para la clasificación de los impuestos en directos o indirectos, de los cuales existen tres criterios:

- a) Administrativo o histórico: Según este criterio, el carácter directo o indirecto de los impuestos, depende de la circunstancia de que los primeros se hagan efectivos de acuerdo con registros nominativos, con los que se conoce de antemano a las personas afectadas, y los segundos se perciben con ocasión de ciertos actos de la vida económica, de los cuales el Estado desconoce la personalidad del contribuyente. Pero Enrique Flores indica que este criterio no satisface en su totalidad, ya que no investiga la verdadera naturaleza e importancia de esta clasificación.⁴³¹
- b) Traslación de una y otra clase de impuesto: Este criterio nace por medio de un grupo de Tratadistas, los cuales buscan establecer como base diferencial de los impuestos directos e indirectos, el hecho real y tangible de que los

⁴²⁶ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala. Art. 45

⁴²⁷ Asamblea Legislativa. Decreto no. 230. Código Tributario. El Salvador. Art. 81

⁴²⁸ Poder Legislativo. Decreto. 22-97. Código Tributario. Honduras. Art. 133-135

⁴²⁹ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Art. 40

⁴³⁰ Asamblea legislativa. Ley no. 4755. Código Tributario. Costa Rica. Art. 49

⁴³¹ Flores, Enrique. Op. Cit. Pág. 71

directos no se trasladan del contribuyente de jure, hacia otro contribuyente perteneciente a un sector económico más débil, quien es el que verdaderamente soporta el impuesto. Traslación que si se produce en los impuestos indirectos.⁴³²

- c) La forma en que el Estado determina en ambas clases de impuestos la capacidad contributiva: En este criterio la diferencia sustancial entre uno y otro radica en que, en los directos, el sujeto activo de la relación tributaria, mediante ciertos procedimientos establecidos, determina la capacidad económica de los obligados y, en consecuencia, grava las rentas efectivamente percibidas o devengadas; a diferencia que en los indirectos, el Estado no determina e ignora cuál es la situación particular de cada contribuyente en la comunidad.⁴³³

Por lo tanto, se puede deducir que la clasificación de los impuestos según el sistema impositivo realizado por los Estados analizados, utiliza los tres criterios mencionados anteriormente, ya que los divide de acuerdo a la traslación del impuesto y la determinación de la capacidad contributiva de los individuos.

3.5 Imposición directa (sobre la riqueza)

Para poder entender este sistema impositivo, es necesario conocer un poco sobre la riqueza, el cual es el valor de todos los activos (ya sea bienes o derechos) que posee un individuo susceptibles de generar ingresos monetarios o en especie. Como ejemplo de la misma se puede incluir las participaciones en empresas, las inversiones en activos de renta fija o los saldos bancarios, asimismo no se pueden olvidar los más importantes que son, la vivienda propia, el ajuar doméstico y los automóviles.⁴³⁴ Es decir, se puede considerar riqueza como todos aquellos bienes tangibles e intangibles que posee una persona los cuales pueden ser intercambiables por otros bienes entre sí o por dinero.

⁴³² Loc Cit.

⁴³³ Loc Cit.

⁴³⁴ Albi, Emilio y otros. Op. Cit. Pág. 221

Existen diversos impuestos sobre la riqueza algunos gravan su mera tenencia (impuestos sobre el patrimonio), otros gravan algunas formas concretas de riqueza (impuesto sobre bienes inmuebles), y por último los que gravan la transmisión de riqueza ya sea a título gratuito (sucesiones y donaciones) u oneroso (transmisiones patrimoniales).⁴³⁵

Este impuesto nace en España como un impuesto extraordinario con la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en 1977, teniendo como objetivo principal, el censar el patrimonio de las personas físicas.⁴³⁶

No obstante, el principal problema que se originó sobre este impuesto generalizado sobre el patrimonio, fue la doble imposición, ya que gravaba nuevamente unas rentas que ya habían sido sometidas a gravamen previamente, razón por la que se señala a este impuesto como una traba o desincentivo a la acumulación de riqueza y este fue anulado en el 2008; fue recuperado como consecuencia de la crisis que surgió en los años 2011-2012, pero con la diferencia que en estos años, los contribuyentes que debían presentar declaración, eran aquellos que contaran con un patrimonio superior a los 2 millones de euros.⁴³⁷

3.5.1 Impuesto sobre el patrimonio

3.5.1.a Concepto Es un tributo de devengo periódico anual, de carácter directo y naturaleza personal, que grava el patrimonio neto de las personas físicas, entendido como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con oportunidad de deducir cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.⁴³⁸

El objetivo de este impuesto es el de gravar la riqueza neta que poseen los individuos del Estado.⁴³⁹ A esto agrega Alex Tabarrok, que es un impuesto al valor

⁴³⁵ Ibid. Pág. 222

⁴³⁶ Merino Jara, Isaac y otros. *Derecho tributario: parte especial*. España: Larousse - Tecnos, 2012.. Pág. 644

⁴³⁷ Delgado Rivero, Francisco. Roberto Fernandez Llera. *Impuestos para todos los públicos*. Madrid, ESPAÑA: Larousse - Ediciones Pirámide, 2015. Página. 66

⁴³⁸ Merino Jara, Isaac y otros. *Op. Cit.* Pág. 645

⁴³⁹ Albi, Emilio y otros. *Op. Cit.* Pág. 223

de toda la propiedad menos la deuda y cualquier gasto del patrimonio. Es un impuesto que recae sobre todas las cosas, es decir, sobre el efectivo, las cuentas bancarias, las acciones, los bonos, los inmuebles, los negocios, los equipos y maquinarias, los automóviles y cualquier otra propiedad, al igual que pólizas de seguro de vida, obras de arte y bienes personales.⁴⁴⁰ Se agrega a estas deducciones también el ajuar doméstico, determinados derechos de contenido económico, como los planes de pensiones, y el patrimonio empresarial y participaciones en entidades bajo ciertas condiciones.⁴⁴¹

3.5.1.b Hecho imponible

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, se puede deducir que su hecho imponible es todo el patrimonio neto que tenga el sujeto pasivo, al momento del devengo. Es decir, el conjunto de bienes y derechos de carácter económico, una vez que se realizaron las deducciones mencionadas.

Dentro de los aspectos de valoración de los bienes y derechos del contribuyente, se contemplan los valores tasados o los valores del mercado; en el caso de los bienes inmuebles, se toma el mayor de tres valores: valor catastral, valor de adquisición o el valor comprobado para la administración en otros tributos. En el caso de depósitos bancarios, se valoran por el mayor de dos: el saldo a 31 de diciembre o el saldo medio del último trimestre del año.⁴⁴²

En cuanto a la atribución de los distintos elementos patrimoniales, la regla general es que se atribuyen los bienes y derechos a los sujetos pasivos, según las normas de titularidad jurídica aplicables a cada caso, en función de pruebas aportadas por ellos o descubiertas por la Administración. Por ejemplo, en el caso de entidades carentes de personalidad jurídica, los bienes y derechos se les imputan a los socios, comuneros o partícipes, de acuerdo a una proporción pactada, o por partes iguales.⁴⁴³ De acuerdo a ciertas normas de Derecho Civil, en el caso de bienes

⁴⁴⁰ Tabarrok Alex, *Impuestos a la herencia*. Argentina, Editorial Eseade, 2002. Pág. 15

⁴⁴¹ Delgado Rivero, Francisco. Roberto Fernandez Llera. Op. Cit. Pág. 67

⁴⁴² Ibid. Pág. 67-68

⁴⁴³ Merino Jara, Isaac y otros. Op. Cit. Pág. 647

pertencientes a los cónyuges, se imputan a un solo titular, dependiendo del régimen económico en el que se encuentren: Si se encuentran en bienes gananciales, se atribuyen por mitad a cada uno.⁴⁴⁴

La base imponible del IP está constituida por el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, el cual se obtiene por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de contenido económico de que sea titular el sujeto pasivo al 31 de diciembre y las cargas y gravámenes de naturaleza real, que disminuyan efectivamente el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.⁴⁴⁵

3.5.1.c Obligados tributarios

Los sujetos pasivos de este impuesto son exclusivamente, las personas físicas, por lo tanto no se considera a las personas jurídicas ni a las entidades sin personalidad jurídica, pero que constituyen una unidad económica.⁴⁴⁶

Aquellos sujetos pasivos no residentes en territorio español, están obligados a nombrar a una persona física o jurídica, residente en España para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. Esta representación es exigida legalmente, y al que es nombrado como representante, no se le exige el pago del tributo, ya que no figura como sujeto pasivo ni como responsable.⁴⁴⁷

3.5.1.d Exenciones

Al igual que los demás impuestos, este cuenta con ciertas exenciones para no afectar por completo al contribuyente, entre las cuales se encuentran las siguientes: a) bienes integrantes del Patrimonio Histórico, objetos de arte y antigüedades; b) ajuar doméstico; c) derechos consolidados en planes de pensiones y otros derechos

⁴⁴⁴ Loc. Cit.

⁴⁴⁵ Merino Jara, Isaac. *Op. Cit.* Pág. 656

⁴⁴⁶ *Ibid.* Pág. 654

⁴⁴⁷ *Ibid.* Página 655

de contenido económico similar; d) derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial; e) valores cuyos titulares sean no residentes; f) bienes afectados a actividades empresariales o profesionales y participaciones en entidades, y; g) vivienda habitual.⁴⁴⁸

3.5.2 Impuesto de sucesiones y donaciones

Es un impuesto muy antiguo, ya que data desde la época romana, cuando César Augusto instauró un impuesto del 5% sobre las herencias, para facilitar el retiro a los militares, salvo las donaciones para hijos y esposas.⁴⁴⁹

Delgado⁴⁵⁰ y Albi⁴⁵¹ lo definen como aquel impuesto que grava la riqueza que obtienen las personas físicas de modo gratuito, mediante herencia o por donación. Asimismo establecen que es importante que estos supuestos sean tratados de forma conjunta para evitar determinados comportamientos derivados de la posible exclusión de gravamen o tratamiento privilegiado de una u otra, ya que si el tratamiento de las donaciones, fuera más generoso sería suficiente que alguien que quisiera dejar una herencia lo hiciera con arreglos pertinentes para donar en vida sus bienes. El impuesto grava la capacidad económica del heredero, legatario o donatario y no la del causante o transmitente.⁴⁵²

Isaac Merino Jara, agrega que este impuesto, grava la adquisición de bienes y derechos mortis causa- mediante herencia, legado o cualquier otro título sucesorio- o inter vivos- por donación y otro negocio jurídico a título gratuito, junto a la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.⁴⁵³

Como características esenciales de este impuesto se establecen las siguientes: un impuesto directo, ya que grava los incrementos del patrimonio obtenidos a título

⁴⁴⁸ *Ibid.* Pág. 649- 653

⁴⁴⁹ Delgado Rivero, Francisco. Op. Cit. Pág. 73

⁴⁵⁰ Loc. Cit.

⁴⁵¹ Albi Emilio y otros. Op. Cit. Pág. 224

⁴⁵² García de Pablos, Jesús Felix, y otros. *Impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. España, Universidad Complutense de Madrid, 2011. Pág. 47

⁴⁵³ Merino Jara, Isaac. Op. Cit. Pág. 329

lucrativo por personas física; subjetivo, debido a que toma en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo al momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria; es personal, ya que la persona física es un elemento imprescindible para la realización del hecho imponible; y progresivo, ya que la cuota se determina mediante una tarifa progresiva.⁴⁵⁴

3.5.2.a Hecho imponible y devengo

En cuanto a su hecho imponible, es importante mencionar que, para que se entienda realizado, en una sucesión hereditaria, es necesario que medie el consentimiento del sucesor mostrando su aceptación de la herencia de forma expresa o tácita; y en cuanto a la donación, se requiere la aceptación del donatario, y en el caso de bienes inmuebles, se formalice mediante escritura pública.⁴⁵⁵

Este tipo de impuesto tiene diferentes modalidades de gravamen de acuerdo al país en el que es aplicado, del cual se pueden dar las siguientes.

1. Impuesto sobre caudal relicto: Es el modelo anglosajón, el cual se aplica a todo el patrimonio sucesorio, sin considerar el número de beneficiarios de la transmisión ni de su relación con el difunto. Es un gravamen sobre los bienes del causante en el momento del fallecimiento recayendo la aplicación de la tarifa sobre el valor de los mismos.⁴⁵⁶
2. Impuesto sobre las porciones hereditarias: Es el sistema latino o francés, por medio del cual el impuesto recae sobre las distintas porciones hereditarias, que son gravadas en función de la cuantía y del parentesco entre el causante y el heredero o legatario. Son tarifas progresivas que prescinden de la importancia previa del patrimonio, a las cuales se le aplican deducciones y bonificaciones en función del parentesco de la persona.⁴⁵⁷

⁴⁵⁴ Berché Moreno, Eduardo. *Tratado sobre la imposición directa*. España, Editorial J.M Bosch Editor, 2012. Pág. 39

⁴⁵⁵ Merino Jara, Isaac. *Op. Cit.* Pagina 329-330

⁴⁵⁶ García de Pablos, Jesus Félix y otros. *Op. Cit.* Pág. 51

⁴⁵⁷ Loc Cit.

3. Impuestos sucesorios: Es la combinación de los sistemas anteriores, el cual grava primero la herencia según la magnitud de la misma y, seguidamente, las porciones hereditarias según las circunstancias individuales de los beneficiarios.⁴⁵⁸

3.5.2.b Sujeto pasivo y responsables

Este impuesto recae solamente sobre personas físicas, estando obligados al pago en las adquisiciones mortis causa, los llamados causahabientes, en las donaciones y transmisiones inter vivos, el donatario o favorecido por ellas, y en el caso de los seguros de vida, los beneficiarios.⁴⁵⁹

3.5.2.c Base imponible

Es el valor neto de la participación de cada heredero, por lo que es necesario contemplar el valor del caudal relicto, descontando las cargas, deudas y gastos deducibles. Además de los bienes sujetos a la herencia, también se pueden añadir determinados bienes denominados “adicionales” y el ajuar doméstico. Se deducen de esta base las cargas, deudas y gastos, así como aquellos gastos derivados del litigio del testamento.⁴⁶⁰

3.5.3 Impuesto sobre bienes inmuebles

Este impuesto surge por ser la tierra la principal fuente de riqueza de los Estados, es por esto que es el impuesto más antiguo cuando de impuestos directos se trata. Se complementa con el hecho de que el Estado tiene un derecho originario sobre todo el suelo de su soberanía, aunado a la estabilidad y seguridad que como base ofrecía este impuesto para la realización y cobro de este.⁴⁶¹

⁴⁵⁸ Loc Cit.

⁴⁵⁹ Merino Jara, Isaac. *Op. Cit.* Pág. 332

⁴⁶⁰ Delgado Rivero, Francisco. *Op. Cit.* Pág. 75

⁴⁶¹ Molero González, Genoveva Angela y Edinson Morales Aldana. “El impuesto sobre inmuebles urbanos en el municipio de Maracaibo.” *Revista de Ciencias Sociales*, volumen 3, 3, Venezuela, 2007, Red Universidad del Zulia, Pág. 520

Es un impuesto generalmente de carácter municipal que grava el valor de los inmuebles urbanos y rústicos de un municipio, abarca los terrenos y los edificios tanto de uso residencial como productivo.

El IBI se suele justificar basándose en los principios clásicos de capacidad de pago y del beneficio.⁴⁶²

El primer principio se basa en que los bienes inmuebles son parte de la riqueza individual, y aquellas personas que son propietarios de un bien de este tipo, manifiestan directamente que cuentan con una amplia capacidad de pago, dependiendo del tipo de bien con el que cuentan. De acuerdo al segundo principio, los ciudadanos deben contribuir a la financiación de la actividad pública en función de los beneficios que deriven de esta actuación, ya que el valor de los inmuebles dependen muchas veces de la cantidad y la calidad de los servicios que prestan las alcaldías del lugar en el que se encuentran asentados.⁴⁶³

Dentro de las ventajas que se pueden mencionar en cuanto a este impuesto debido a que es directo y real, es que por la existencia de numerosos inmuebles de todo tipo y uso en las diferentes localidades de los municipios, especialmente en el área urbana constituyen bienes de considerable valor, y por ende la cuota de este impuesto se torna alto, asimismo se puede tener exactamente un censo de los contribuyentes los cuales pueden ser localizados con facilidad; pero la desventaja del mismo es que los contribuyentes la mayoría de veces realizan el pago del mismo solamente cuando necesitan enajenarlo o gravarlo, recayendo de esta manera en mora, que muchas veces la municipalidad exonera, con el propósito de que los contribuyentes cancelen el monto del impuesto.

⁴⁶² Albi, Emilio y otros. Op. Cit. Pag. 225

⁴⁶³ Loc. Cit.

3.5.4 Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (Actos jurídicos documentados)

Delgado lo define como aquel impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas (la compra de viviendas y vehículos usados y operaciones que no afecta el IVA), las operaciones societarias (constitución, aumento de capital, fusión de sociedades, disolución y reducción de capital social), y los actos jurídicos documentados (documentos notariales, mercantiles y administrativos).⁴⁶⁴

Este tipo de impuesto grava la transmisión de determinados bienes. El principal argumento de acuerdo a Emilio Albi es que su existencia sirve aparte de la recaudación, como instrumento de registro y de control.⁴⁶⁵

3.5.4.a Hecho imponible

Se construye según Merino, con diferentes supuestos específicos, que tienen en común la transmisión onerosa de bienes y derechos. Entre estos se encuentran los siguientes:

- a) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de personas físicas y jurídicas
- b) La constitución de derechos reales (usufructo, uso, habitación y servidumbre, hipoteca y prenda), préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones, y concesiones administrativas.⁴⁶⁶

Su base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o el derecho que se constituye o ceda. Este valor, puede disminuirse por las cargas que recaigan sobre el bien.⁴⁶⁷

⁴⁶⁴ Delgado Rivero, Francisco. *Op. Cit.* Pág. 70-72

⁴⁶⁵ Albi, Emilio y otros. *Op. Cit.* Pág. 224

⁴⁶⁶ Merino Jara, Isaac. *Op. Cit.* Página 375

⁴⁶⁷ *Ibid.*..Página. 377

3.5.4.b Obligados tributarios

En las transmisiones de bienes y derechos de cualquier clase, el contribuyente es quien los adquiere; en la constitución de derechos reales de cualquier tipo, será aquel a cuyo favor se realicen.⁴⁶⁸

3.5.5 Impuesto sobre la renta

Este impuesto es de suma importancia ya que introduce efectos importantes sobre las decisiones económicas de los contribuyentes, por ejemplo, sobre el ahorro, sobre la oferta de trabajo, sobre la aceptación de riesgos, etc.

La importancia de este impuesto no se apoya únicamente en su capacidad a la hora de recaudar ingresos para el Estado, sino también es de mucha ayuda en la valoración de la renta como un buen índice de la capacidad de pago de los contribuyentes, es decir, se convierte en un hecho imponible apropiado para cumplir el principio impositivo de justicia fiscal.⁴⁶⁹

Antes de establecer los elementos de este impuesto, es importante definir las características del objeto del impuesto, la renta, la cual la Real Academia Española la define como toda utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra.⁴⁷⁰ La renta personal es la suma del valor del mercado de los derechos ejercidos en el consumo, y el cambio en los derechos de propiedad entre el comienzo y el final de un período. Es decir, la renta fiscal es simplemente el resultado que se obtiene sumando el consumo (bienes y servicios de consumo adquiridos durante el período impositivo, el autoconsumo realizado, las retribuciones en especie en cuanto a la obtención de bienes o servicios, gratuitamente o por precio inferior al del mercado), realizado durante el período a la riqueza al final del período, restando la riqueza al principio del período.⁴⁷¹

⁴⁶⁸ *Ibid.* Página 376

⁴⁶⁹ *Ibid.* Pág. 123

⁴⁷⁰ Diccionario de la Real Academia Española. <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=Vy8Qofv> fecha de consulta: 17 de enero de 2016

⁴⁷¹ Albi, Emilio. Op. Cit. Pág. 125.

Toda renta cuenta con las siguientes características: Es susceptible de apreciación monetaria, es decir todos los bienes, como objetos de valor, se convierten o son medidos en términos de moneda, la renta consistente en bienes y servicios son un medio para proporcionar una utilidad o satisfacción; cuenta con periodicidad, ya que se trata de bienes que producidos por otros no ponen en peligro estos, es decir, al patrimonio que los origina, y se prevé que en períodos de tiempos iguales, se producirán los mismos bienes, en la misma cantidad; es regular, es decir se sujetan al impuesto todos los rendimientos económicos que modifican el patrimonio del contribuyente sean o no regulares; es diferente del capital, ya que grava aquellos ingresos que provienen del capital, los cuales modifican el patrimonio del contribuyente y es efectiva, ya que se produce realmente sin que baste una posibilidad o expectativa de ganancia.⁴⁷²

3.5.5.a Características

Según el autor Porras y Lopez⁴⁷³ las características específicas de este impuesto son las siguientes:

- a) Es directo: Ya que como se estipuló anteriormente, el legislador alcanza por medio de la Ley al sujeto pasivo del impuesto, de forma que el impuesto no es trasladado a una tercera persona.
- b) Es personal: en virtud de que se funda en la capacidad tributaria del sujeto pasivo del Impuesto. Es decir, grava la utilidad de los individuos que la tienen. El autor Enrique Flores indica que el carácter que más distingue esta característica es la exención del mínimo vital de existencia, el cual consiste en gravar a aquella persona que cuente con rentas superiores a las que consume en razón de necesidades inmediatas y vitales para existir.⁴⁷⁴

⁴⁷² Flores, Enrique. Op. Cit. Pág. 74

⁴⁷³ Porras y Lopez, Armando. *Derecho Fiscal (aspectos jurídicos y contables): obra escrita de acuerdo con las últimas reformas fiscales*. México, D.F: Manuel Porrua, 1977. Pág. 237

⁴⁷⁴ Flores Enrique, El impuesto sobre la renta. Costa Rica. EDUCA, 1973. Pág. 70

Es por esto que este impuesto acepta ciertas deducciones las cuales pueden constituir deducciones de la base (reducen la base imponible del impuesto) y los créditos fiscales o deducciones en la cuota (deducciones que reducen la cuota impositiva y son independientes del nivel de renta del sujeto).

Dentro de las principales deducciones en los impuestos sobre la renta de las personas físicas se encuentran las siguientes categorías:

1. Gastos necesarios para la obtención de ingresos: Dentro de esta categoría podemos encontrar los gastos de viajes de trabajo, cuotas pagadas a colegios profesionales de forma obligatoria, gastos de personal, gastos en material necesario para el ejercicio de la actividad profesional, por comidas de trabajo, alquileres, etc.
2. Gastos personales que reducen la capacidad de pago de los individuos: Se incluye en esta categoría aquellos gastos de asistencia médica, primas de seguros y pérdidas por robo, incendio o cualquier otro siniestro. Estos se consideran como una deducción, ya que en la mayoría de países estos son obligatorios.⁴⁷⁵
3. Ajustes por finalidad incentivadora: Se mencionan dentro de esta categoría las deducciones por inversión en vivienda propia, donativos a instituciones benéficas o culturales, la conservación de la energía, etc.
4. Ajustes por equidad: Son aquellas deducciones que permiten graduar el impuesto en función de las circunstancias personales o familiares del contribuyente. Es en esta categoría que ingresa el mínimo vital familiar de un individuo, el cual se calcula por el número de hijos, minusvalía, incapacidad, vejez, etc.

Para lograr este ajuste las legislaciones cuentan con dos técnicas fundamentales. Una técnica llamada “de la renta no discrecional”, es la deducción en la base imponible, de una cantidad como mínimo personal que no se grava, y posiblemente de otras cantidades que, por tanto, tampoco se

⁴⁷⁵ Albi, Emilio y otros. Op. Cit. Pág. 125

gravan, en cuanto a un mínimo familiar que varía según el número de hijos. La segunda nombrada “mínimo exento o del umbral de tributación” se basa en aplicar a un primer tramo de la tarifa de tipos impositivos un tipo cero.⁴⁷⁶

- c) Es progresivo: característica que consiste en que el impuesto mira la capacidad económica de las personas, y debido a que no todas cuentan con la misma aptitud fiscal, su incidencia ha de hacerse en cuotas progresivas.
- d) Es cedular, global o mixto: Es cedular cuando se reglamenta el gravamen atendiendo a los diferentes orígenes, fuentes o causas que lo producen. Cada cédula tiene un tratamiento diferente con características específicas que determinan sus diferencias.

El sistema global es aquel que no está dividido, sino que se aplican las mismas características a todas las causas que producen el impuesto.

El sistema mixto es la combinación del sistema cedular y global.⁴⁷⁷

A estas características el autor Enrique Flores agrega que es un impuesto global debido a que recae sobre la totalidad de lo que disfruta, gana o gasta la persona gravada en razón de cualidades específicas, sin entrar en distinciones que puedan afectar esta unidad.⁴⁷⁸

3.5.6 Impuesto de sociedades

Es el impuesto que se aplica a los ingresos y ganancias de las sociedades y entidades jurídicas, deduciendo los gastos en los que incurren las mismas.

⁴⁷⁶ Ibid. Pág. 126

⁴⁷⁷ Porras y Lopez, Armando. *Op. Cit.* . Pág. 237

⁴⁷⁸ Flores, Enrique. *Op. Cit.* Pág. 70

La base imponible de este impuesto tiende a coincidir con el beneficio contable, que es lo que resulta de la contabilidad empresarial, como diferencia entre los ingresos y gastos de las sociedades.⁴⁷⁹

Este beneficio contable se determina con la cuenta de pérdidas y ganancias, restando de todos los ingresos los siguientes gastos:

- a) Gastos de personal que incluye: sueldos, salarios, bonificaciones, cotizaciones a la Seguridad Social, aportaciones a fondos de pensiones, entre otros.
- b) Las compras de bienes y servicios necesarios para la obtención de los ingresos y que no formen parte de las existencias al final del período.
- c) Los intereses de capitales ajenos y alquileres de inmuebles.
- d) La amortización por depreciación o la pérdida de valor de los activos fijos, la cual en la práctica administrativa de todos los sistemas fiscales se sigue métodos de amortización por depreciación, en cuanto al desgaste de los activos.⁴⁸⁰

Como métodos de amortización se puede encontrar:

1. Método de amortización lineal, el cual consiste en la aplicación al coste del activo, de un coeficiente constante que puede estar entre dos extremos: el primero, es el del coeficiente que resulta de dividir la unidad entre el número de años de su vida útil, y el segundo, el de un coeficiente máximo de amortización, el cual es publicado por la Administración tributaria que se aplica por tipos de activos.⁴⁸¹
2. Sistema de amortización depreciosa, el cual admite al igual que el anterior, dos modalidades: la primera es la del método de porcentaje constante, la cual consiste en la aplicación de un porcentaje fijo sobre la parte del valor del activo no amortizado; y el segundo el método de la suma de dígitos, el cual se puede representar de la siguiente manera: si L es el período de

⁴⁷⁹ Zubiri, Ignacio. Op. Cit. Pág. 155

⁴⁸⁰ Zubiri, Ignacio. Op. Cit. Pág. 156

⁴⁸¹ Loc Cit.

amortización, se asignan L dígitos al primer ejercicio y a cada ejercicio sucesivo uno menos que al anterior. Al momento de sumar los dígitos de todos los años de vida útil, se divide el valor del activo por ese total y se obtiene la cuota por dígito, y de esta manera cada año se dota el producto de la cuota por dígito por el número de años que restan para terminar de amortizar el bien.⁴⁸²

En cuanto el tipo impositivo de este impuesto directo, no depende del nivel de la base imponible, sino que este es fijo, convirtiéndose de esta manera en un impuesto proporcional.

Aunque el tipo de gravamen sea fijo, las legislaciones contemplan ocasiones especiales como tipos discriminados para sociedades dedicadas a determinadas actividades no lucrativas o de interés social; tipos diferentes para beneficios distribuidos y beneficios retenidos y la existencia de tipos impositivos especiales para las rentas obtenidas por no residentes.⁴⁸³

3.5.6.a Características

Delgado⁴⁸⁴ indica las principales características de este impuesto:

- a) Es de carácter directo, ya que grava la obtención de renta frente a impuestos indirectos que recaen sobre el consumo.
- b) Es personal, ya que se tienen en consideración las circunstancias particulares del sujeto pasivo.
- c) Es periódico, debido a que se satisface al liquidar cada ejercicio impositivo.
- d) Y por último la característica de ser un impuesto sintético, porque no califica las rentas obtenidas por los sujetos pasivos en función de la fuente de la que procedan.

⁴⁸² Ibid. Pág. 157

⁴⁸³ Ibid. Pág. 159

⁴⁸⁴ Delgado Rivero, Francisco. *Op. Cit.* Pagina. 81

3.5.6.b Hecho imponible

Como se puede observar en su definición, el hecho imponible de este impuesto, es la obtención de renta por el sujeto pasivo, cualquiera que fuera su fuente u origen. En relación con el término “cualquiera que fuera su fuente u origen”, el autor Merino, manifiesta que se refiere a aquellas rentas que perciba el sujeto pasivo, independientemente si el origen de esta es en el territorio del país de donde es residente, o de cualquier otra parte del mundo. Por otro lado, también se puede considerar con indiferencia de los negocios jurídicos en base a los que se obtiene dicha renta, por lo tanto, pueden ser negocios onerosos o gratuitos.⁴⁸⁵

3.5.6.c Sujetos pasivos

Se considera a aquellas personas jurídicas y otras entidades que tengan residencia en el territorio que establece la ley del Estado.⁴⁸⁶ Entre estas entidades mencionadas, Delgado hace una lista estableciendo que son las siguientes: Entre las entidades con personalidad jurídica: sociedades mercantiles, asociaciones y fundaciones privadas, cooperativas, corporaciones, asociaciones y fundaciones públicas, sociedades agrarias, sociedades laborales, entidades públicas empresariales, agentes estatales, consorcios, juntas de compensación. Entre los sujetos sin personalidad jurídica: fondos de inversión, uniones temporales de empresas, fondos de capital-riesgo, fondos de pensiones, fondos de regulación del mercado hipotecario, fondos de garantía de inversiones, grupos de sociedades, entre otros.⁴⁸⁷

Es importante mencionar, que hay entidades exentas de este impuesto, entre las cuales se encuentra El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, así como los Organismos Autónomos de los Estados, las entidades públicas

⁴⁸⁵ Merino Jara, Isaac. *Op. Cit.* Pág. 210

⁴⁸⁶ *Ibid.* Pág.. 214

⁴⁸⁷ Delgado Rivero, Fernando. *Op. Cit.* Pág. 82-83

encargadas de la gestión de Seguridad Social, en España, el Banco de España y los Fondos de Garantía de Depósitos, Fondos de Garantía de Inversiones.⁴⁸⁸

3.6 Imposición indirecta

La imposición indirecta es aquella que se logra gravando ciertos actos de consumo, de importación de un bien, del uso de la energía o por causas políticas del medio ambiente, en la cual las empresas y profesionales se convierten en agentes importantes de recaudación y gestión de los impuestos.

Los impuestos indirectos cuentan con un hecho generador muy variado. Estos pueden gravar transacciones financieras o de capital; transmisiones patrimoniales, especialmente la compraventa; operaciones societarias, como el aumento de capital, constitución y disolución de la sociedad; y ciertos documentos mercantiles o notariales. Asimismo entran dentro de la imposición indirecta aquellos impuestos especiales sobre ciertos productos como el tabaco, alcohol, petróleo; las loterías y apuestas; los aplicados a la circulación de medios de transporte y aquellos sobre la importación y exportación de bienes y servicios.⁴⁸⁹

Si bien es cierto que los impuestos contenidos dentro de este sistema impositivo son de eficiente recaudación, y es mucho más difícil la evasión de los mismos, presenta el inconveniente de que su forma de imposición aumenta los precios de los productos y servicios gravados.

Dentro de la imposición indirecta se encuentra la siguiente clasificación de impuestos:

3.6.1 Impuesto al Valor Agregado-IVA

3.6.1.a Concepto

Es un impuesto que se aplica sobre las ventas y servicios, que funciona por medio de la financiación de las empresas y profesionales que prestan el servicio o

⁴⁸⁸ Merino Jara, Isaac. *Op. Cit.* Pág. 217-218

⁴⁸⁹ Zubiri, Ignacio y otros. *Op. Cit.* Pág. 251

enajenan un bien, de las cuales se deduce el impuesto retenido o cobrado a los consumidores finales o a otros empresarios que se introducen en los circuitos de producción o comercialización.⁴⁹⁰

A la definición anterior, Francisco Delgado Rivero, agrega que es el pilar fundamental de la imposición indirecta. Es un impuesto que incide, en última instancia, sobre el consumo, a través de un proceso de repercusión obligatoria desde el sujeto pasivo hasta el pagador final del impuesto (consumidor final).⁴⁹¹

3.6.1.b Hecho Imponible

Su hecho imponible se da cuando se exige en el conjunto de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios y profesionales a título oneroso, ya sea habitualmente o con carácter ocasional, siempre y cuando las operaciones se lleven a cabo en el ejercicio de la actividad profesional o empresarial.

⁴⁹² Estos actos son todos aquellos actos ejecutados en el territorio del Estado, tales como la compra, retiros, adjudicación de bienes o derechos, adquisición de servicios, arrendamiento, importación, donación entre vivos, transferencia de dominio, pérdidas o destrucción de inventarios.⁴⁹³

Es importante que para que se produzca la tributación efectiva, es necesario que las operaciones, sean onerosas, que sean efectuadas por un empresario o profesional, que se realice en ámbito espacial de aplicación del impuesto y que esta operación no sea exenta o no sujeta al mismo.⁴⁹⁴

3.6.1.c Sujeto Pasivo

⁴⁹⁰ De la Llave de Larra, Joaquín. *El sistema fiscal europeo. Política comunitaria europea*. España, Editorial Tribium, S.A. 1986. Pág. 52

⁴⁹¹ Delgado Rivero, Francisco, Roberto Fernández Llera. *Impuestos para todos los públicos*. Madrid, ESPAÑA: Larousse - Ediciones Pirámide, 2015. Pág. 109

⁴⁹² Merino Jara, Isaac y otros. *Derecho tributario: parte especial*. España: Larousse - Tecnos, 2012. Pág. 399

⁴⁹³ UCCSGLOBAL. *Impuestos en Guatemala*.

<http://www.uccsglobal.org/Archivos/Taxes/America/Impuestos%20en%20Guatemala.pdf> fecha de consulta: 18 de enero de 2016

⁴⁹⁴ Delgado Rivero y otros. *Op. Cit.* Pág. 113

Los obligados a la percepción y pago de este impuesto ante la Administración Tributaria, son todas las personas individuales o jurídicas, dentro de estas el Estado y sus entidades, las copropiedades, sociedades irregulares, de hecho, que realicen, los actos mencionados anteriormente, dentro del territorio del Estado.⁴⁹⁵

3.6.1.d Características:

El IVA presenta las siguientes características:

- a) Es un impuesto general, ya que grava todas las operaciones, incluso las correspondientes a las últimas fases de los circuitos de comercialización de los bienes.⁴⁹⁶ A lo que Porras y Lopez lo define como repercutible. Con esta característica, lo que busca este impuesto es evitar discriminaciones desde el punto de vista de la competencia, y se asegura una elevada capacidad recaudatoria sin originar graves disfunciones en el sistema económico del país.⁴⁹⁷
- b) Cada etapa de transferencia de los bienes y servicios es gravada sólo en la porción del valor del satisfactor que fue agregado a dicho satisfactor por el último transferente.
- c) Presenta un autocontrol, ya que cada persona física o moral que ha intervenido de hecho, se convierte en retenedora de la parte proporcional del impuesto.⁴⁹⁸ Debido a esto, el impuesto se liquida e ingresa en el Tesoro por los que transmiten los bienes o prestan los servicios de contenido económico.⁴⁹⁹
- d) Neutralidad interior, esto al permitir que el juego de las deducciones traslade la carga fiscal al consumidor final, siendo neural, desde el punto de vista fiscal, para el empresario o profesional.
- e) Neutralidad exterior, ya que facilita la mecánica de los ajustes fiscales en frontera, al dejar exentas las aportaciones, que se introducen en el país de

⁴⁹⁵ Loc. Cit.

⁴⁹⁶ De la Llave de Larra, Joaquin. *Op. Cit.* Pág. 52

⁴⁹⁷ Delgado Rivero, Francisco y otros. *Op. Cit.* Pág. 112

⁴⁹⁸ Porras y Lopez. *Op. Cit.* Pág. 448

⁴⁹⁹ De la Llave de Larra, Joaquin. *Op. Cit.* Pág. 53

destino sin ningún gravamen del país de origen, soportando en el país donde va a ser consumido, las mismas cargas tributarias que se le aplican a los bienes y productos producidos en el interior del país.⁵⁰⁰

En cuanto a la determinación del mismo, este debe estar incluido en el valor del acto gravado, que debe estar documentado a través de las facturas, notas de débito y notas de crédito. Su base imponible será el precio de la operación, menos los descuentos concedidos de acuerdo a las prácticas comerciales. En el caso de Guatemala, el tipo impositivo aplicable es el del 12% sobre el valor del producto, aplicable a todos los hechos imponibles⁵⁰¹, a diferencia de España, quien mantiene diferentes tipos impositivos como el 21%, 10% 4%.⁵⁰²

La ventaja principal de este impuesto es el mecanismo de recaudación, ya que el Tesoro asegura el pago del mismo, por medio del trabajo que realizan las empresas, reduciendo de esta manera los costes administrativos de su gestión, obligándolas a dar cumplimiento con ciertos requisitos de facturación, contabilización y declaración.

3.6.1.e Deducciones

Una de las ventajas del IVA, es la oportunidad de deducir ciertas cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad del sujeto pasivo.

Estas cuotas se determinan al período de la declaración mensual o trimestral, descontando del importe inicial del IVA, todas aquellas cuotas repercutidas por la realización de operaciones de entrega de bienes, prestaciones de servicios, o adquisiciones intracomunitarias de bienes. Es importante que estos bienes y servicios mencionados anteriormente, tengan relación con el giro de la persona individual o jurídica para la venta de producto o prestación de servicio correspondiente.

⁵⁰⁰ Delgado Rivero, Francisco y otros. *Op. Cit.* Pág. 112

⁵⁰¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 27-92. Ley del Impuesto al valor agregado. Guatemala. Artículo 10

⁵⁰² Jefatura del Estado. Ley 37/1992. Ley del impuesto al valor añadido. España. Art. 1-16

Con esta deducción se abaratan los costes financieros del proceso inversor, al tiempo que se elimina el efecto de doble imposición que se produce en los impuestos indirectos en cascada, ya que se consideran amortizaciones como una parte más del coste de producción y en consecuencia, del precio final del producto.

503

La regulación de este impuesto en cada uno de los países analizados, se establecerá en el capítulo de Análisis del presente trabajo de investigación.

3.6.2 Impuestos especiales

Son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte.⁵⁰⁴

Son aquellos impuestos que gravan determinados consumos específicos, de los cuales los verdaderos sujetos pasivos, son los fabricantes y comerciantes de estos productos, repercutiéndolo a sus clientes dentro de sus precios.⁵⁰⁵

Según el autor del libro Economía Pública II existen cuatro tipos de razones por lo que se configuran estos tipos de impuestos:

- a) Lo que se busca es lograr una asignación de costes sociales⁵⁰⁶, es decir, busca reducir el consumo de estos productos, haciendo que recaiga sobre el consumidor, debido a situaciones contaminantes, sociales, o que dañen la salud de la sociedad. Este es el caso especialmente de los impuestos sobre el tabaco y el alcohol.
- b) Fomentan una diferenciación impositiva óptima. Se basa en la regla de Pigou, la cual manifiesta que se debe gravar más fuertemente los bienes cuya

⁵⁰³ Delgado Rivero, Francisco. *Op. Cit.* Pág. 113.

⁵⁰⁴ Confederation Fiscale Europeenne. Impuestos Especiales (España). España. <http://www.cfe-eutax.org/taxation/excise-duties/spain/E> fecha de consulta: 18 de enero de 2016

⁵⁰⁵ Ibid. Pág. 164

⁵⁰⁶ Zubiri, Ignacio. *Op. Cit.* Pág. 253

demanda sea más rígida, si los efectos de sustitución entre bienes son pequeños. Asimismo la regla de Corlett-Hague, que indica el gravar reforzadamente los bienes complementarios del ocio, es aquí en donde entran aquellos aplicados a servicios de vacaciones.⁵⁰⁷

- c) Intentan redistribuir la renta con la imposición indirecta sobre el consumo, especialmente sobre aquellos bienes o servicios calificados como “de lujo”.
- d) Protegen la producción nacional frente al exterior, aplicándose esta razón a los impuestos a la importación, los cuales se utilizan como mecanismo de protección de sectores productivos nacionales.⁵⁰⁸

La tributación de estos consumos específicos debe combinar tipos ad valorem, los cuales gravan las características no esenciales del producto; y los específicos los cuales observan las características específicas.⁵⁰⁹ Con respecto a esto, indica Joaquín de la Llave de Larra, que en estos tipos de impuestos no suele gravarse el valor de los productos manifestados en la producción o las ventas, sino las unidades físicas producidas.⁵¹⁰ Es decir, se grava el volumen, el peso u otros.

Los principales tipos de impuestos especiales son los siguientes:

- a) Impuestos especiales de fabricación:

Son aquellos impuestos que gravan ciertos consumos en fase única, es decir cuando se produce la fabricación, importación o introducción de determinados bienes al territorio. Estos son instantáneos y gravan la fase de producción-distribución del producto.⁵¹¹

El nacimiento de la obligación tributaria se da al momento en el que el producto sale de la fábrica o depósito fiscal. Cuando es una importación, este nace cuando se genera la deuda aduanera de importación, y cuando ingresa a una zona franca, el

⁵⁰⁷ Zubiri, Ignacio. *Op. Cit.* Pág. 255

⁵⁰⁸ *Loc Cit.*

⁵⁰⁹ *Loc Cit.*

⁵¹⁰ De la Llave de Larra, Joaquín. *Op. Cit.* Pág. 172

⁵¹¹ Delgado Rivero, Francisco, and Fernández Llera, Roberto. *Op. Cit.* Página. 128

nacimiento se da cuando el producto, sale de dichas áreas. En todos estos casos, el sujeto pasivo es el obligado al pago de la deuda aduanera.⁵¹²

Dentro de los impuestos especiales sobre fabricación, en los países analizados se encuentran en contra los que gravan alcohol, tabaco, productos farmacéuticos, cervezas, hidrocarburos, electricidad, combustible, entre otros.

b) Impuesto especial sobre determinados medios de transporte:

El fin de este impuesto, es el de gravar la primera matriculación de vehículos automóviles nuevos o usados accionados a motor.⁵¹³

3.7 Evasión y elusión fiscal

3.7.1 Evasión Fiscal

Como se estableció anteriormente, la evasión y elusión fiscal son efectos que se originan al momento de gravar un bien o servicio con un impuesto, convirtiéndose este, en el efecto que más consecuencias trae para el fisco en cuanto a su recaudación, es por esto que se le dará un espacio importante para establecer los mismos.

La evasión fiscal no afecta solamente al Fisco, sino también se extiende a los demás contribuyentes, debido a que, por la falta de recaudación que se genera por este efecto, el Fisco muchas veces además de poner más control para la recaudación y más sanciones, le sube el tipo impositivo al impuesto, o muchas veces crea más impuestos para poder recaudar lo establecido en el presupuesto anual, afectando de esta manera los principios básicos de equidad y los costes administrativos.

Evasión fiscal es el comportamiento de fraude fiscal que corresponde a tres tipos de acciones: no realizar el ingreso y/o la declaración de impuestos legalmente

⁵¹² Delgado Rivero, Francisco. Roberto Fernandez, Llera. *Op. Cit.* Pág. 130.

⁵¹³ *Ibid.* Pág. 131

establecida; la aplicación de beneficios fiscales de forma inapropiada, y la no aplicación correcta de las leyes fiscales relevantes.⁵¹⁴

David Camargo Hernández, indica que consiste en la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo, no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. Es el incumplimiento total o parcial, por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias.⁵¹⁵

Es la acción de eludir el pago de los tributos que fija la ley. Se trata de una figura jurídica que implica un acto voluntario de impago que se encuentra castigado por ley por tratarse de un delito o de infracción administrativa. Puede ser denominada también como evasión tributaria o evasión de impuestos.⁵¹⁶

La evasión trae consigo consecuencias que afectan gravemente a los Estados, entre estos están: La reducción de los ingresos tributarios, por lo que los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste al déficit fiscal. Asimismo la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas las obligaciones.⁵¹⁷ Además trae consigo efectos morales, como el irrespeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando desconfianza ante la efectividad de las instituciones; la desigualdad en la distribución de la carga tributaria⁵¹⁸

⁵¹⁴ Zubiri, Ignacio. *Op. Cit.* Pág. 213

⁵¹⁵ Camargo Hernández, David Francisco. *Evasión fiscal: un problema a resolver*. España: B - EUMED, 2005. Página 14

⁵¹⁶ Definición DE. Evasión fiscal. <http://definicion.de/evasion-fiscal/> fecha. de consulta: 18 de enero de 2016

⁵¹⁷ Camargo Hernández, *Op. Cit.* Pág. 44

⁵¹⁸ *Loc. Cit.*

3.7.2 Elusión fiscal

Consiste en no pagar determinados impuestos que se han establecido, utilizando y amparándose en los vacíos legales no previstos por el legislador al redactar la ley, ya sea porque la redacción fue deficiente o porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto del ordenamiento jurídico. Es la utilización de operaciones, utilizando figuras comerciales, civiles o de otra naturaleza, sin que se de nacimiento a una obligación tributaria, y por ende no se configura el hecho generador.⁵¹⁹

Es la figura que consiste en no pagar ciertos impuestos bajo el amparo de un resquicio legal. Esta se aprovecha de las deficiencias en la redacción de la ley.⁵²⁰ No es un delito, ni es visto como tal en los países, pero es un efecto que se produce en los contribuyentes, con la ayuda de asesoría tributaria, es empleado especialmente por grandes empresas y multinacionales.

Zubiri lo define como, la utilización de disposiciones legales existentes para reducir o eliminar la carga impositiva. Este se hace mediante el empleo de áreas grises o lagunas de la legislación.

Se señalan como principios generales del fenómeno de la elusión fiscal los siguientes:

a) Reacciones de los contribuyentes ante el aspecto de la progresividad:

Este se da por ejemplo, cuando la legislación fiscal permite realizar declaraciones separadas de rentas de capital obtenidas en el ámbito familiar, se realizan transferencias de activos entre cónyuges e hijos. El más común es el del impuesto de sucesiones y donaciones, en los cuales si no existe acumulación o ésta es

⁵¹⁹ Superintendencia de Administración Tributaria. Menéndez Ochoa, Angel Estuardo. Defraudación Tributaria. Guatemala, 2015.
file:///C:/Users/nancy/Downloads/DEFRAUDACION_Y_ELUSION_TRIBUTARIA.15.pdf fecha de consulta: 18 de enero de 2016

⁵²⁰ Definición.DE. Evasión fiscal. <http://definicion.de/evasion-fiscal/> fecha de consulta: 18 de enero de 2016

parcial, se realizan donaciones previas, o la utilización de determinados instrumentos como el fideicomiso.⁵²¹

b) Opciones para diferir el pago impositivo:

El ejemplo típico de esta forma de elusión es la percepción de salarios diferidos en períodos futuros con renta inferior, asimismo como ejemplo se puede dar el de la compraventa de un inmueble a un menor precio que el valor real, esto con el fin de cancelar menos impuestos.

c) Comportamientos de arbitraje impositivo:

Consiste en la transformación de unas operaciones en otras con el mismo resultado económico, pero gravadas a tipos inferiores. Como ejemplo se encuentra el convertir rendimientos del capital en ganancias o la financiación de la adquisición de activos con el mecanismo de arrendamiento financiero en vez de con endeudamiento.⁵²²

3.8 La curva de Laffer

Históricamente se tenía la creencia que al elevar los impuestos, aumentaba la recaudación y al bajarlos esta disminuía. Pero esto fue cuestionado en la década de los setenta por Arthur Laffer, quien manifestó que cuando los tipos impositivos eran suficientemente elevados, introducían tales desincentivos a las ofertas factoriales y a la creación de renta que aumentarlos produciría tal reducción del nivel de renta del país (porque los individuos trabajarían y ahorrarían menos) teniendo el efecto que la recaudación disminuya (porque los nuevos tipos impositivos más elevados se aplicarían a niveles de renta mucho más bajos). Por lo tanto, una reducción de los tipos impositivos, generaría el efecto contrario de incentivar las

⁵²¹ Zubiri, Ignacio. Op. Cit. Pág. 214

⁵²² Loc Cit.

ofertas factoriales y estimular el crecimiento de la renta, tendiendo como efecto una recaudación más elevada.⁵²³

Este razonamiento parte de dos observaciones previas:

- a) Cuando el tipo impositivo es cero, la recaudación es nula porque si no hay impuestos no se recauda nada.
- b) Cuando el tipo impositivo es igual a uno, la recaudación también es nula, ya que si una persona ve que todo lo que gane lo va a tener que pagar en impuestos, optará por no trabajar, tendiendo como resultado una recaudación nula.⁵²⁴

El razonamiento de Laffer en la práctica genera varios problemas. En primer lugar, ignora los aspectos dinámicos de las reducciones fiscales, ya que simplemente una reducción de tipos, no cambia inmediatamente el comportamiento de los individuos, sino que se requiere un plazo de tiempo para que éstos ajusten sus ofertas factoriales a la nueva situación fiscal, y para que las mayores ofertas, generen aumentos de la renta nacional y la base imponible del impuesto. Es por esto que el resultado de Laffer es considerado como a mediano o largo plazo, que durante el intermedio el sector público soportará una reducción de ingresos.⁵²⁵

En segundo lugar, el razonamiento, tampoco toma en cuenta los efectos derivados de las medidas necesarias para compensar la reducción de ingresos. Incluso si los impuestos estuvieran en la zona de sobreimposición, como ya se ha señalado, una reducción de los tipos impositivos da lugar a una reducción temporal de los ingresos, forzando al sector público a reducir el gasto público o a aumentar el endeudamiento. Lo cual a su vez, dará lugar a una reducción de

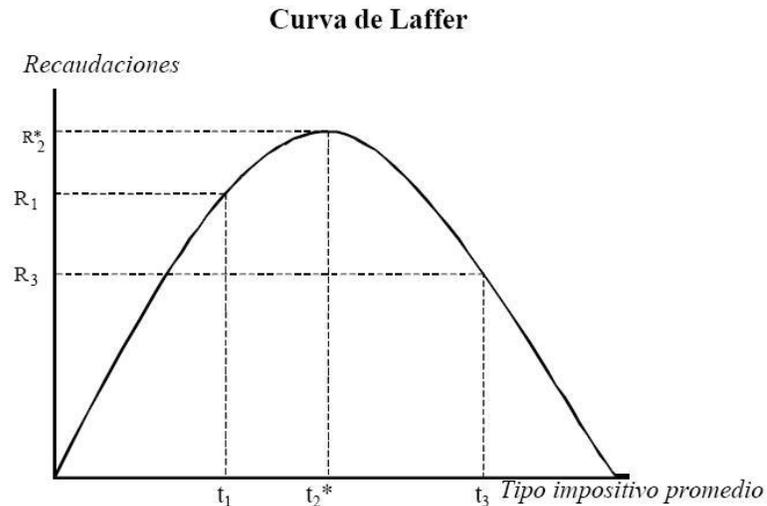
⁵²³ Ibid. Pág. 209

⁵²⁴ Loc Cit.

⁵²⁵ Ibid. Pág. 210

la demanda agregada, que, en última instancia, puede retrasar o incluso eliminar los posibles aumentos de base imponible derivados del recorte fiscal.⁵²⁶

Esta teoría se puede explicar gráficamente con la siguiente imagen y la explicación:



Cuando el tipo impositivo es t_1 , la recaudación, al aplicar ese tipo sobre la renta, será una cantidad positiva mayor que cero. Si se aumenta el tipo, la recaudación seguirá creciendo hasta alcanzar un máximo en R_2 , para un tipo t_2 . A partir de ese punto, cualquier intento del gobierno para elevar los impuestos, se traduciría en un descenso de la cantidad recaudada. Es decir, si el tipo impositivo se considera tan alto, los contribuyentes dejarán de pagar los impuestos acudiendo al fraude o el ocio, es lo que se puede observar en la gráfica como t_3 hasta R_3 .⁵²⁷

3.9 Procedimientos de protección en la relación jurídico tributaria

Si bien es cierto que la Administración Tributaria debe actuar conforme a la ley, y apegando cada procedimiento realizado a la legislación, muchas veces existen

⁵²⁶ Ibid. Pág. 210

⁵²⁷ Economy Weblog. Pampillón, Rafael. Curva de Laffer. España, 2007.

http://economy.blogs.ie.edu/archives/2007/06/curva_de_laffer.php fecha de consulta. 18 de enero de 2016

conflictos entre el Fisco y el contribuyente, durante las diferentes etapas de la relación jurídico tributaria. Es por esto, que la misma legislación, establece mecanismos de protección para el contribuyente, para exigir de la Administración la corrección de ciertas injusticias, muchas veces por malos procedimientos; y para el Fisco, para exigir al contribuyente el pago de los impuestos o la realización de las obligaciones formales.

Es importante mencionar, que los procedimientos de protección, deben ser siempre establecidos en la legislación.

Dentro de estos procedimientos de protección se puede encontrar los administrativos y los judiciales.

3.9.1 Procedimientos administrativos

Los procedimientos administrativos son aquellos creados como medio para que el contribuyente exija al Fisco, la realización de los actos administrativos apegándose a la ley, especialmente al momento de emitir una decisión. Los cuales se dividen de esta manera:

3.9.1.a Recursos

La palabra recuso es un sinónimo de impugnación, el cual proviene del latín “recursos” que significa acción y efecto de recurrir, vuelta o retorno de una cosa al lugar que salió. Es un acto que expresa inconformidad, y encamina a provocar una revisión de la cuestión que dio lugar a la misma para obtener una nueva decisión, obviamente, distinta a aquella emitida anteriormente, la cual se estima gravosa a los intereses del contribuyente.⁵²⁸ El recurso permite que la persona perjudicada, solicite al mismo juez, tribunal o autoridad competente, que su resolución sea revocada, suspendida o mejorada.

⁵²⁸ Escobar Menaldo, Rolando, Ana Maritza Morales. Relación Estado-contribuyente. FLACSO. Guatemala, Pág. 37

Según Nava Negrete citado por Miguel Alejandro López Olvera, el recurso administrativo es 'un medio legal que reparte por igual una defensa a quien lo promueve y una oportunidad de rectificación para el que lo resuelve'⁵²⁹

Al emitirse un acto administrativo, surge a favor del contribuyente o responsable, el derecho de impugnar la decisión tomada por la administración. Es con este procedimiento que se agota la vía administrativa y de continuar la inconformidad, se podrá accionar después a través de los órganos jurisdiccionales la revisión del acto impugnado.

Dentro de la legislación guatemalteca en la Ley de lo Contencioso Administrativo establece que los recursos administrativos son los únicos medios de impugnación ordinarios en la administración pública descentralizada, centralizada o autónoma.⁵³⁰ En el Código Tributario guatemalteco, se establece que los recursos que se pueden utilizar para la impugnación de las resoluciones administrativas, son el recurso de revocatoria y reposición.⁵³¹

Honduras en su Ley de Procedimientos Administrativos, establece como recursos en contra de las resoluciones administrativas, el recurso de reposición, de apelación y de revisión,⁵³² pero los recursos permitidos dentro de las resoluciones emitidas por la administración tributaria son solamente el de reposición y el de apelación.⁵³³

Nicaragua establece dentro de su Código Tributario, los recursos que pueden ser utilizados por el contribuyente en contra de resoluciones de la Administración Tributaria, los cuales son: el Recurso de Reposición, Revisión, Apelación y Recurso de Hecho.⁵³⁴

⁵²⁹ López Olvera, Miguel Alejandro. El recurso administrativo como mecanismo de control de la administración pública. Biblioteca Jurídica. Universidad Autónoma de México. n/a
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/18.pdf>

⁵³⁰ Escobar Menaldo, Rolando, Ana Maritza Morales. Op. Cit. Pág. 38

⁵³¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículos 154-160

⁵³² Corte Suprema de Justicia. Decreto 152-87. Ley de Procedimientos Administrativos. Honduras Artículos 137-145

⁵³³ Poder Legislativo. Decreto 22-97. Código Tributario. Honduras Artículos 77 y 78

⁵³⁴ Asamblea Nacional. Ley 562. Código Tributario. Artículo 96

Para Costa Rica, de acuerdo a su ley de Administración Pública, los recursos ordinarios que pueden ser utilizados son los de revocatoria, reposición y apelación; y como extraordinario se puede utilizar el de revisión.⁵³⁵ Dentro del procedimiento tributario, se puede interponer el recurso de revocatoria, cuando se trate de resoluciones acerca de la impugnación de la determinación por parte de la Administración Tributaria, en la cual se le indica al contribuyente los cargos y observaciones que se formulen, así como las infracciones cometidas;⁵³⁶ y el recurso de apelación sobre las demás resoluciones emitidas por la Administración Tributaria; asimismo la apelación de hecho cuando le sea denegada una apelación por la Administración.⁵³⁷

Por otro lado, México regula en su Código de Procedimientos Administrativos, el Recurso Administrativo de Inconformidad en contra de resoluciones provenientes de procedimientos administrativos y fiscales⁵³⁸; y el Recurso de Reconsideración en actos y resoluciones que se generen en aplicación al Código Fiscal del Estado de México.⁵³⁹ Mientras que Argentina regula el recurso de Revisión en su Ley 19.549⁵⁴⁰

España los regula en su ley 39/1922, la cual establece que el interesado puede interponer los recursos de alzada y reposición contra las resoluciones y actos de trámite, y como recurso extraordinario se establece el de revisión⁵⁴¹. Dentro de su Ley General Tributaria manifiesta que se puede interponer el recurso de revisión y de revisión especiales los cuales son: revisión de actos nulos, declaración de

⁵³⁵ Asamblea legislativa de la República de Costa Rica. Ley no. 6227. Ley de Administración Pública. Costa Rica. Artículo 343

⁵³⁶ Asamblea legislativa. Ley 4755. Código Tributario Costa Rica. Artículo 146

⁵³⁷ Asamblea legislativa. Ley 4755. Código Tributario Costa Rica. Artículo 156,157

⁵³⁸ Legislatura del Estado de México. Decreto número 11. Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México. Artículo 186.

⁵³⁹ Legislatura del Estado de México. Decreto no. 145. Código Fiscal. Artículo 167

⁵⁴⁰ Estado-Administración Pública Nacional. Ley 19.549. Ley de Procedimiento Administrativo. Argentina. Artículo. 22

⁵⁴¹ Jefatura del Estado. Ley 30/199. Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. España. 2Artículo 107,108

lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.⁵⁴²

3.9.1.a.1 Revocatoria:

En Guatemala, este recurso puede ser interpuesto por el contribuyente, responsable o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación, en el plazo de 10 días hábiles a partir del día siguiente de la última notificación. El funcionario ante quien se interpone, es el encargado de conceder o denegar el trámite del recurso razonándolo. Si es concedido, elevará las actuaciones al superior jerárquico en un plazo de cinco días hábiles.

Una vez que el superior recibe el expediente con los antecedentes, este debe correr audiencia a la dependencia que éste acuerde asignar las atribuciones técnicas y a la PGN. La resolución se hará dentro de los setenta y cinco días hábiles siguientes a la fecha en la que se presentó el recurso; la administración tributaria tiene la potestad de acordar para mejor resolver, dentro del plazo de quince días hábiles, la práctica de diligencias que permitan contar con elementos suficientes para emitirla adecuadamente.⁵⁴³

Es importante mencionar que, cuando la administración deniega el recurso de revocatoria, el contribuyente tiene la oportunidad de presentar un ocurso ante la autoridad superior jerárquica, el Directorio de la SAT, dentro del plazo de tres días hábiles siguientes a la notificación, el cual debe ser resuelto dentro de un plazo de quince días hábiles siguientes a su interposición.⁵⁴⁴

En Costa Rica, este recurso puede ser interpuesto contra la resolución de la impugnación de la determinación por parte de la Administración Tributaria, esta deberá ser resuelta por la Administración dentro del mes siguiente a que venza el

⁵⁴² Jefatura del Estado. Ley 58/2003. Ley General Tributaria. España. Artículo. 213-216

⁵⁴³ Escobar Menaldo, Rolando, Ana Maritza Morales. Op. Cit. Pág. 39

⁵⁴⁴ Congreso de la República. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículo 155

plazo para interponer el reclamo, esto establecido en el artículo 146 de su Código Tributario.

3.9.1.a.2 Reposición:

En Guatemala, este recurso se interpone contra las resoluciones emitidas por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente de la última notificación. Una vez esta se presenta la autoridad corre audiencia a la dependencia que acuerde asignar las atribuciones y a la PGN. La resolución deberá emitirse dentro de los setenta y cinco días hábiles, la administración tiene la facultad de practicar diligencias para mejor resolver en un término de quince días hábiles.⁵⁴⁵

En Honduras este recurso se puede interponer al momento de la notificación o dentro de los 15 días hábiles siguientes ante la autoridad que emitió la resolución, este deberá ser resuelto en un plazo de 10 días hábiles, y tiene como efecto ponerle fin a la vía administrativa.⁵⁴⁶ Es importante mencionar en este caso que cuando sean resoluciones basadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente deberá cancelar lo adeudado al Fisco, antes de darle trámite a su petición.⁵⁴⁷ Al igual que en Nicaragua, se interpone ante el propio funcionario que dictó la resolución, pero este dentro de un plazo de ocho días hábiles después de notificado el contribuyente, y de diez días hábiles para la presentación de pruebas. La resolución en este país es por un plazo de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación del recurso por parte del recurrente.⁵⁴⁸

En España puede interponerse en contra de actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, el cual puede

⁵⁴⁵ Escobar Menaldo, Rolando. Ana Maritza Morales. Op. Cit. Pág. 39

⁵⁴⁶ Corte Suprema de Justicia. Decreto número 152-87. Ley de procedimiento Administrativo. Honduras. Artículo 137-138

⁵⁴⁷ Corte Suprema de Justicia. Decreto número 152-87. Ley de procedimiento Administrativo. Honduras. Artículo 132

⁵⁴⁸ Asamblea Nacional. Ley 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 96-97.

hacerse en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. La interposición de este recurso genera una suspensión de la ejecución del acto administrativo, y la resolución del mismo debe hacerse un mes contado a partir del día que se presentó el recurso.⁵⁴⁹

A) Recurso de Apelación

Nicaragua cuenta con este recurso, el cual se interpone ante el titular de la Administración Tributaria para que lo traslade al Tribunal Tributario Administrativo. Su interposición debe hacerse dentro de quince días hábiles contados desde la fecha en que fue notificada la resolución sobre el Recurso de Revisión. El traslado del expediente debe hacerse en el término de diez días siguientes a la fecha de recepción del recurso por parte de la Administración Tributaria. El Titular de la Administración Tributaria tiene un plazo de quince días posteriores a la fecha de recepción para presentar la contestación de los agravios, y luego se abre a prueba por el término de quince días más.

La resolución del mismo debe hacerse en noventa días hábiles a partir de la fecha de recepción del expediente remitido de la Administración Tributaria.⁵⁵⁰

En Honduras, este recurso se interpone ante la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas, el cual debe ser interpuesto en la fecha de la notificación o dentro de los tres días hábiles siguientes a la misma. Se debe interponer luego de haber agotado el recurso de reposición, y el apelante debe expresar los agravios que estime convenientes en un plazo de quince días hábiles siguientes a la fecha de interposición de aquel. La resolución de la apelación debe dictarse dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de vencimiento del período probatorio y esta termina la vía administrativa.⁵⁵¹

⁵⁴⁹ Jefatura del Estado. Ley 58/2003. Ley General Tributaria. España. Artículo 22-25

⁵⁵⁰ Asamblea Nacional. Ley 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 99

⁵⁵¹ Poder Legislativo. Decreto 22-97. Código Tributario. Honduras. Artículo 78

En Costa Rica este puede ser interpuesto ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro del término de quince días siguientes a la fecha en que fueron notificados.

552

3.9.1.a.3 Recurso de Revisión

En Nicaragua este recurso se interpone ante el Titular de la Administración Tributaria, en contra de la Resolución del Recurso de Reposición promovido. El plazo para interponerlo es de diez días hábiles a partir de la fecha en que fue notificada por escrito la resolución mencionada anteriormente, y diez días hábiles para la presentación de pruebas. La resolución del mismo debe hacerse en un plazo de cuarenta y cinco días contados a partir del vencimiento del plazo para presentar las pruebas.⁵⁵³

En Argentina este recurso se interpone para la revisión de un acto firme cuando resultaren contradicciones en la parte dispositiva, cuando después de dictada la resolución se recobraren o descubrieren documentos decisivos cuya existencia e ignoraba, cuando hubiere sido dictado basándose en documentos cuya declaración de falsedad se desconocía y cuando hubiere sido dictado mediante cohecho, prevaricato, violencia o cualquier otra maquinación fraudulenta o irregularidad. Este recurso debe interponerse dentro de los diez días hábiles de notificado el acto, a excepción de cuando se trate de que se encuentren nuevos documentos, este puede interponerse en término de treinta días de encontrarse los mismos.⁵⁵⁴

En España existen cinco procedimientos especiales de revisión los cuales son: revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.⁵⁵⁵

⁵⁵² Asamblea Legislativa. Ley 4755. Código Tributario. Artículo 156

⁵⁵³ Asamblea Nacional. Ley 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 96 y 98

⁵⁵⁴ Estado. Administración pública nacional. Ley 19.549. Ley de Procedimiento Administrativo. Artículo 22

⁵⁵⁵ Jefatura del Estado. Ley 58/2003. Ley General Tributaria. España. Artículo 216-221

3.9.1.a.4 Recurso de hecho

Dentro de los países analizados, este recurso se encuentra regulado solamente en el Estado de Nicaragua.

En el Código Tributario de Nicaragua se establece que se sustancia de acuerdo al Código de Procedimiento Civil, por lo tanto este se tramita en la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia por el interesado, en este caso el contribuyente, al que le fue denegado el Recurso de Casación de Derecho en el Tribunal de Apelaciones.

Para poder interponerlo, es necesario solicitar ante el Tribunal inferior que emita el Testimonio de las piezas que componen el juicio, y una vez librado se acompaña con un escrito que contendrá la relación de los hechos y motivos jurídicos que sustenten la admisión del recurso denegado por el órgano inferior.⁵⁵⁶

3.9.1.a.5 Reconsideración

De los países analizados, este recurso se regula solamente en México, es el recurso que se debe utilizar en materia fiscal. Se interpone en contra de actos y resoluciones administrativos que dicten las autoridades fiscales, y este se impone ante la propia autoridad.

No es procedente cuando sea en contra de actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente, cuando se refieran a resoluciones dictadas en recursos administrativos contemplados en leyes fiscales, que hayan sido impugnados ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que fueran revocados por la autoridad o que sean conexos o impugnados por algún recurso o medio de defensa diferente⁵⁵⁷

⁵⁵⁶ Poder Judicial. Marco legal de los recursos, exequátur y demás casos que se ventilan en la sala Civil. <http://www.poderjudicial.gob.ni/pjupload/scivil/pdf/scmlr.pdf> fecha de consulta: 27/11/2015

⁵⁵⁷Legislatura del Estado de México. Decreto no. 145. Código Fiscal. México. Artículo 167-168bis.

3.9.2 Procedimientos judiciales

Los procedimientos administrativos que se explican anteriormente, son mecanismos que ayudan al contribuyente a manifestar su inconformidad con la resolución emitida, o el acto administrativo realizado por las autoridades fiscales, pero muchas veces, aunque el contribuyente presente estos recursos, las resoluciones siguen encaminadas hacia el mismo punto, ya que en estos procedimientos las partes que figuran en la controversia, son las mismas de la relación tributaria, existiendo de esta manera, un poco de parcialidad.

Es por esto que se hizo necesaria la creación de procedimientos en donde interviniera una tercera persona u órgano, que tuviera la facultad de tomar una decisión basada en imparcialidad.

Es importante mencionar, que en muchos países, antes de poder ejercer esta vía de protección, es necesario agotar los recursos administrativos mencionados con anterioridad.

3.9.2.a Proceso Contencioso-Administrativo

En Guatemala este proceso se instituye en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 19-99. Tiene como objeto controlar la juridicidad de los actos administrativos, y es mediante este proceso que se solventan judicialmente las controversias derivadas de una decisión de la administración pública, en este caso de la Administración Tributaria, que ha afectado derechos e intereses del contribuyente.

Para que este recurso proceda es necesario agotar la vía administrativa previamente, es decir, debe existir una resolución que haya puesto fin al procedimiento administrativo; es por esto que procede contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, el cual debe interponerse ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo en un plazo de treinta días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución de los recursos mencionados anteriormente.

Dentro de este proceso las partes que intervienen son: el demandante, que en este caso es el contribuyente; el órgano centralizado o institución descentralizada de la administración, Administración Tributaria; La Procuraduría General de la Nación como el encargado de asesoría del Estado; un tercero, que pueden ser las personas que aparezcan con interés legítimo en el expediente administrativo y la Contraloría General de Cuentas, cuando el proceso se refiera al control o fiscalización de la hacienda pública.⁵⁵⁸

Dentro de este proceso, la Administración Tributaria, puede solicitar ante la Sala de lo Contencioso Administrativo que se dicten medidas cautelares cuando exista resistencia, defraudación o riesgo, esto para asegurar los intereses del fisco, en la percepción de los tributos, intereses y multas que correspondan, así como la verificación y fiscalización que manda la ley.⁵⁵⁹

El proceso contencioso-administrativo una vez contestada la demanda y la reconvenición, se abre a prueba por un plazo de treinta días, salvo que la cuestión sea de puro Derecho, y una vez vencido el período de prueba se señala día y hora para la vista.⁵⁶⁰ Transcurrida la vista, el tribunal dicta la respectiva sentencia, la cual debe determinar si la resolución recurrida se apegó a la ley y a los principios jurídicos aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y debe contener un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa. Asimismo debe declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida e imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso.

561

⁵⁵⁸ Escobar Menaldo, Rolando. Ana Maritza Morales. *Op. Cit.* Pág. 57

⁵⁵⁹ Congreso de la República. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículo 163

⁵⁶⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 119-96. Ley de lo Contencioso Administrativo. Guatemala. Artículo 41-45

⁵⁶¹ Congreso de la República. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala Artículo 165 "A"

Para la ejecución de la sentencia, la Sala de lo Contencioso devuelve el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto, y esta, es ejecutable en la vía de apremio ante los tribunales competentes del ramo civil.⁵⁶²

En El Salvador también existe el proceso Contencioso-Administrativo, el cual corresponde a la Corte Suprema de Justicia mediante la Sala de lo Contencioso Administrativo, la potestad de juzgar y hacer ejecutar la sentencia.

Como todo proceso, este inicia con una demanda, la cual puede ser interpuesta por el representante legal, procurador o por el titular el derecho que se considere infringido, y aquel que tuviere un interés legítimo directo en ello, en un plazo de sesenta días siguientes al de la notificación o desde el día siguiente al de la publicación del acto impugnado en el Diario Oficial.⁵⁶³ Una vez aceptada la demanda, la Sala puede resolver sobre suspender provisionalmente el acto administrativo o no hacerlo. Una vez dictada la suspensión, se le solicita el informe al demandado, y una vez que este es entregado, se abre el juicio a prueba por el término de veinte días.⁵⁶⁴

En este proceso, al igual que en Guatemala, también interviene el Fiscal General de la República para defender los intereses del Estado y de la Sociedad en la audiencia que se destina para que las partes presenten sus alegatos.

Una vez realizada la audiencia, se dicta sentencia en un plazo de doce días, la cual se notificará a las partes y se certifica a la autoridad o funcionario demandado. Una vez recibida esta certificación, el funcionario practicará las diligencias en un plazo de treinta días contados a partir del día en que sea recibida la certificación.⁵⁶⁵

⁵⁶² Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 119-96. Ley de lo Contencioso Administrativo. Artículo 47-48

⁵⁶³ Asamblea legislativa de la República de El Salvador. Decreto no 81. Ley de la Jurisdicción contencioso administrativa. El Salvador Artículo 10 y 11

⁵⁶⁴ Asamblea legislativa de la República de El Salvador. Decreto no 81. Ley de la Jurisdicción contencioso administrativa. El Salvador. Artículo 24-27

⁵⁶⁵ Asamblea legislativa de la República de El Salvador. Decreto no 81. Ley de la Jurisdicción contencioso administrativa. El Salvador Artículo 30- 39

En Honduras los órganos encargados de la jurisdicción son los Juzgados de Letras de lo Contencioso-Administrativo y Las Cortes de Apelaciones de lo Contencioso-Administrativo, como tribunales de segunda instancia.⁵⁶⁶

La demanda procede para impugnar actos en los que no quepan recursos en la vía administrativa, y en actos de trámite cuando éstos no sean susceptibles de ulterior recurso administrativo y decidan directa o indirectamente el fondo del asunto.⁵⁶⁷ Esta, debe ser interpuesta dentro de un plazo de treinta días hábiles siguientes a la notificación, la cual será admitida por el Juzgado y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes dictará la providencia de su admisión. Esta será publicada en el Diario Oficial, y en otro de mayor circulación.⁵⁶⁸

Una vez admitida la demanda se le da traslado a la parte demandada, la cual debe contestar en el plazo de veinte días hábiles, de los cuales dentro de cinco días hábiles podrán alegar sus defensas en cuanto la litispendencia y la falta de agotamiento de la vía administrativa.⁵⁶⁹ El período de prueba será de treinta días comunes para su proposición y ejecución, plazo que puede ampliarse veinte días más cuando hubiera de evacuarse pruebas que se encuentren fuera del Departamento.⁵⁷⁰

En cuanto a la sentencia, esta debe de dictarse dentro de diez días hábiles siguientes a la emisión del auto de providencia, en la cual se declara finalizada la fase de conclusiones, la cual se ejecuta cinco días hábiles siguientes a la emisión de la sentencia.⁵⁷¹

⁵⁶⁶ Poder Legislativo. Decreto número 189-87. Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo. Honduras. Artículo 1

⁵⁶⁷ Poder Legislativo. Decreto número 189-87. Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo. Honduras. . Artículo 28

⁵⁶⁸ Poder Legislativo. Decreto número 189-87. Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo. Honduras. Artículo 50.

⁵⁶⁹ Poder Legislativo. Decreto número 189-87. Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo. Honduras. . Artículo 55-63

⁵⁷⁰ Poder Legislativo. Decreto número 189-87. Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo. Honduras. Artículo 68

⁵⁷¹ Poder Legislativo. Decreto número 189-87. Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo. Honduras. Artículo 78 -95

En Nicaragua, este proceso es admisible contra todos los actos, resoluciones, disposiciones generales, omisiones o simples vías de hecho de la Administración Pública, que no fueren susceptibles de ulterior recurso en la vía administrativa, el cual debe presentarse en un plazo de sesenta días contados a partir del día siguiente de la notificación.⁵⁷²

La Sala citará al demandante y a la Administración Pública dentro del tercer día para realizar el trámite de mediación, si no se llegare a un acuerdo, la Sala publicará a más tardar el día hábil siguiente a través de edictos que se fijarán en la Tabla de Avisos, esta publicación tendrá como efecto el emplazar a las personas cuyo beneficio se derivaren derechos y a los coadyudantes.⁵⁷³ Una vez publicada la demanda, dentro del tercer día la Sala requerirá a los funcionarios del acto impugnado que envíen el expediente administrativo completo, el cual debe ser recibido en un plazo no mayor de diez días. Una vez recibido el expediente, el Tribunal dará un plazo de diez días al demandante para que lo examine y pueda pedir que se complete con los informes y documentos que la Administración no hubiere enviado.⁵⁷⁴

Una vez vencido el plazo de contestación de demanda, la Sala se pronunciará sobre la admisibilidad de las pruebas ofrecidas, y señalará fecha y hora para la celebración de la vista general del juicio, la cual debe hacerse con la presencia de todos los magistrados que integran la Sala y las partes o sus representantes. Al finalizar, se levanta un acta firmada por los miembros de la Sala del Tribunal que estén presentes y debe ser autorizada por el Secretario.⁵⁷⁵

⁵⁷² Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. Ley no. 350. Ley de la regulación de la jurisdicción de lo contencioso-administrativo. Nicaragua. Artículo 48.

⁵⁷³ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. Ley no. 350. Ley de la regulación de la jurisdicción de lo contencioso-administrativo. Nicaragua. Artículo 55-59

⁵⁷⁴ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. Ley no. 350. Ley de la regulación de la jurisdicción de lo contencioso-administrativo. Nicaragua Artículo 60-61

⁵⁷⁵ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. Ley no. 350. Ley de la regulación de la jurisdicción de lo contencioso-administrativo. Nicaragua. Artículo 77-88

Este proceso termina con sentencia la cual puede ser de diferentes clases. Sentencia de inadmisibilidad, sentencia sobre fondo, sentencia desestimatoria, y sentencia estimatoria.⁵⁷⁶

En Costa Rica este proceso se ejerce por: Juzgado de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda; Salas Civiles de la Corte Suprema de Justicia y Sala de Casación de la Corte Suprema de Justicia, y puede ser interpuesto contra los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo dentro de los treinta días siguientes a su notificación.⁵⁷⁷ Una vez recibida, el Tribunal acordará que se anuncie en el “Boletín Judicial” de circulación nacional, la interposición de la acción, el cual advertirá a los interesados que deben apersonarse.⁵⁷⁸ Se abre a prueba el proceso y se hacen las alegaciones, las cuales concluidas, el Tribunal concede a las partes un plazo no menor ni mayor de quince días para que formulen las conclusiones acerca de los hechos alegados y la prueba practicada, junto con los fundamentos jurídicos.

La sentencia puede pronunciarse para la inadmisibilidad, procedencia o improcedencia de la acción, y una vez firme, el Tribunal debe dictar a solicitud de parte, las medidas necesarias y apropiadas para su ejecución.⁵⁷⁹

México lo regulaba en su Código Fiscal, pero se encuentran derogados los artículos concernientes al Contencioso-Administrativo, por lo que se seguirá lo contenido en su Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativa.

La demanda puede presentarse mediante Juicio en la vía tradicional o mediante el Sistema de Justicia en Línea, en el plazo de cuarenta y cinco días siguientes que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.⁵⁸⁰ Una vez admitida,

⁵⁷⁶ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. Ley no. 350. Ley de la regulación de la jurisdicción de lo contencioso-administrativo. Nicaragua . Artículo 89-94

⁵⁷⁷ Asamblea Legislativa. Ley 4755. Código Tributario. Costa Rica. Artículo 165

⁵⁷⁸ Asamblea Legislativa de Costa Rica. Ley no. 3667. Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Costa Rica Artículo 39

⁵⁷⁹ Asamblea Legislativa de Costa Rica. Ley no. 3667. Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .Artículo 59-76

⁵⁸⁰ Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. México. Artículo 12- 13

se correrá traslado al demandado emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta efectos el emplazamiento.⁵⁸¹

Diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere cuestión pendiente que impida la resolución, el Magistrado Instructor notificará a las partes que tienen un término de cinco días para formular los alegatos por escrito, y una vez recibidos o no dentro de ese plazo se emitirá el acuerdo correspondiente en el que se declara cerrada la instrucción.⁵⁸² Luego, se emite la sentencia la cual se pronuncia por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se dicte el acuerdo de cierre de instrucción en el juicio.⁵⁸³

Una vez emitida la demanda, las autoridades demandadas deberán cumplir con lo que ella establece.

En Argentina, este procedimiento toma el nombre de Impugnación judicial de actos administrativos. Esta acción puede presentarse dentro del plazo de noventa días hábiles judiciales⁵⁸⁴

Por último se encuentra España, en el cual este recurso es admisible en contra de actos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sea definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar con el procedimiento o contra la inactividad de la Administración pública.⁵⁸⁵

El plazo para poder interponerlo es de dos meses contados a partir del día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación, esto cuando fuera expresa. Si no lo es, el plazo es de seis meses contados a partir del día

⁵⁸¹ Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. México. Artículo 19

⁵⁸² Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. México. Artículo 47

⁵⁸³ Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. México. Artículo 49

⁵⁸⁴ Administración Pública Nacional. Ley 19.549. Ley de Procedimiento Administrativo. Argentina. Artículo 25

⁵⁸⁵ Jefatura del Estado. Ley 29/1998 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. España. Artículo 25

siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica se produzca el acto presunto.⁵⁸⁶ Una vez que es recibido el escrito, el Secretario judicial anunciará la interposición del recurso y remitirá el oficio para la publicación por el órgano competente, y una vez recibido, se requerirá a la Administración que le remita el expediente administrativo, ordenándole que practique los emplazamientos respectivos.⁵⁸⁷ Una vez recibido el expediente el Juzgado acordará que se entregue al recurrente para que se deduzca la demanda en el plazo de veinte días. El demandado podrá alegar dentro de los primeros cinco días del plazo para contestar la demanda.⁵⁸⁸

Las partes pueden solicitar que se celebre vista al Secretario judicial, el cual procederá a señalar la fecha de la audiencia. En esta audiencia se le dará la palabra a las partes para que expongan sus alegaciones.⁵⁸⁹ Una vez terminada la vista se dictará la sentencia en el plazo de diez días desde que el pleito haya sido declarado concluso.⁵⁹⁰

3.9.2.b Procedimiento Económico Coactivo

Este procedimiento es creado para la protección del Estado, ante el contribuyente, ya que es el mecanismo creado legalmente para requerir el cumplimiento del pago de los impuestos. Es por esto que se le llama de esta manera, ya que es a través de las normas coercitivas que se persigue el cumplimiento de una obligación económica, a favor del Estado y de sus entidades.

Es importante mencionar, que antes de que el Estado exija el pago por medio de este procedimiento, debe realizar el cobro por medio de la fase administrativa, en la

⁵⁸⁶ Jefatura del Estado. Ley 29/1998 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. España Artículo 46

⁵⁸⁷ Jefatura del Estado. Ley 29/1998 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. España Artículo 47-51

⁵⁸⁸ Jefatura del Estado. Ley 29/1998 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. España Artículo 52-58

⁵⁸⁹ Jefatura del Estado. Ley 29/1998 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. España Artículo 62

⁵⁹⁰ Jefatura del Estado. Ley 29/1998 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. España Artículo 67

cual se realiza una serie de trámites cuyo objeto es obtener el pago de un adeudo fiscal bajo el apercibimiento de la sanción pecuniaria.⁵⁹¹

Este procede sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, de las cuales deben generarse sobre los documentos siguientes: certificación o copia legalizada del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo; contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse; certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente; póliza que contenga fianza en la que se garantice el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios a favor de la Administración Tributaria; certificación del saldo deudor de cuenta corriente tributaria y otros documentos en que consten deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.⁵⁹²

Una vez promovido el juicio, el juez califica el título y despacha el mandamiento de ejecución, ordenando el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes. Asimismo se le da audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días hábiles para que se oponga. Si el ejecutado no se pronuncia, el juez dictará sentencia, si se opone, el juez oírá por cinco días hábiles a la Administración, y mandará a recibir las pruebas por el plazo de diez días hábiles a ambas partes.

Una vez vencido el plazo para oponerse o el de prueba, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas, y declarará si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o el pago de la deuda tributaria y las costas judiciales.⁵⁹³

⁵⁹¹ Escobar Menaldo, Rolando. Ana Maritza Morales. *Op. Cit.* Pág. 70

⁵⁹² Congreso de la República, Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículo 172

⁵⁹³ Congreso de la República de Guatemala. Decreto no. 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículo 172-182

Dentro de los recursos en contra del auto que deniegue el trámite de la demanda, los autos que resuelvan tercerías, resolución final, sentencia y auto que apruebe la liquidación procederán los recursos de aclaración y ampliación y apelación.⁵⁹⁴

En El Salvador, este procedimiento tiene el nombre de Cobro Judicial de la Deuda, en el cual la Fiscalía General de la República, recibe la certificación de la deuda, y comienza con la averiguación e investigación sobre la existencia de bienes a nombre del deudor, interponer la demanda de juicio ejecutivo ante los tribunales de justicia y emitir mandamiento de ingreso para que el contribuyente realice el pago de lo adeudado a la Dirección General de Tesorería.⁵⁹⁵

En Honduras, el procedimiento de la ejecución forzada sobre el patrimonio del contribuyente, recibe el nombre de Procedimiento de Apremio. Este procedimiento consiste en la ejecución forzada, de las resoluciones contentivas de cantidades líquidas a favor de la administración que dictan los órganos administrativos.

Este es impulsado de oficio una vez que haya sido dictada la resolución declarativa del crédito a favor de la Administración, y una vez que adquiere el carácter de firme, se procede a dictar la providencia de apremio, la cual es emitida por el órgano que hubiere resuelto. Una vez dictada la providencia, el requerimiento lo practica el Juzgado del domicilio del apremiado, y si el segundo no paga, se decretará embargo sobre los bienes de su propiedad.⁵⁹⁶

Nicaragua también cuenta con su procedimiento de cobro judicial, el cual inicia al momento en el que la Administración, envía una nota con requerimiento de pago en el plazo de quince días. Si este requerimiento no es cancelado, se inicia el procedimiento en la vía judicial con la iniciación del procedimiento ejecutivo con el oficio en el que constan las obligaciones tributarias exigibles, el cual es suscrito por el titular de la Administración Tributaria.

⁵⁹⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto no. 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículo 183

⁵⁹⁵ Artículo 270-A

⁵⁹⁶ Corte Suprema de Justicia. Decreto no. 152-87. Ley de Procedimiento Administrativo. Honduras. Artículo 94-106

En Costa Rica, la institución autorizada para el cobro judicial o extrajudicial de los créditos a favor del Estado es la Oficina de Cobros, la cual pertenece a la Dirección General de Hacienda.⁵⁹⁷ Si el contribuyente no cancela el monto, le remite el expediente a los Fiscales para que estos, gestionen el pago de la suma adeudada, pero antes de realizar el cobro judicial, deben dirigir correo certificado de apercibimiento con plazo no menor de quince días; si el contribuyente no cancela, deberán iniciar los trámites judiciales.⁵⁹⁸

El trámite es el que se utiliza en la vía civil para el juicio ejecutivo, pero con ciertas modificaciones como: que no existe el trámite de citación de partes para sentencia, y cuando el ejecutado no se opone, el tribunal declara con lugar la demanda, ordenando continuar la ejecución, esto por medio de resolución razonada, la cual no requiere de formalidades de sentencia.⁵⁹⁹

En el caso de México, el procedimiento se realiza mediante la vía administrativa, el cual al igual que los otros países cuenta con el requerimiento de pago del deudor, embargo de bienes y el respectivo remate.⁶⁰⁰

Argentina, cuenta con el Juicio de Ejecución fiscal, el cual está a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, y como título para iniciar el proceso se utiliza la boleta de deuda expedida por la Administración mencionada anteriormente, y este procedimiento, al igual que en los demás países, permite el embargo de bienes de cualquier tipo o naturaleza.⁶⁰¹

En España, este procedimiento se realiza por la vía administrativa, y toma el nombre de Procedimiento de Apremio. Esta inicia con providencia, notificando al obligado

⁵⁹⁷Asamblea legislativa de la República de Costa Rica. No. 2393. Ley de creación de oficina de cobros de la Dirección General de Hacienda. Costa Rica. Artículo 1

⁵⁹⁸ Asamblea legislativa de la República de Costa Rica. No. 2393. Ley de creación de oficina de cobros de la Dirección General de Hacienda. Costa Rica. Artículo 10

⁵⁹⁹ Asamblea legislativa de la República de Costa Rica. No. 2393. Ley de creación de oficina de cobros de la Dirección General de Hacienda. Costa Rica. Artículo 13

⁶⁰⁰Gonzalez Valladares, Ana Lucía Gonzalez. Proceso económico coactivo. Tesis de la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar. Guatemala, 2015. Página 206.
<http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesiseortiz/2015/07/01/Gonzalez-Ana.pdf>

⁶⁰¹Congreso de la Nación Argentina. Ley no. 11683. Ley de procedimiento tributario. Argentina. Artículo 92

sobre la cantidad adeudada y el requerimiento, y al momento en el que el demandado no cancela la cantidad en el plazo indicado, esta providencia, será el título suficiente para iniciar el proceso, y se embargarán los bienes del contribuyente, procedimiento en el cual puede oponerse. Este procedimiento termina con el pago total de la deuda, con el acuerdo que declare el crédito fiscal como incobrable y con el acuerdo de quedar extinguida por cualquier otra causa.⁶⁰²

3.9.2.c Proceso penal

Otro de los procesos judiciales existentes en el ámbito fiscal, es el Proceso Penal, el cual a diferencia del mencionado anteriormente, presenta además del cobro de lo adeudado, la pena de prisión.

Al igual que todo proceso penal, inicia cuando el contribuyente por la acción de hacer o de no hacer, comete un delito tributario tipificado, tanto en la ley penal como en las leyes tributarias.

Escobar Menaldo, indica que este tipo de proceso tiene como característica particular, la escasa o nula preponderancia de otros medios de prueba que no sea documental, ya que debido al tipo de violación, esta debe estar debidamente acreditada en documentos como respaldo tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria.⁶⁰³

En Guatemala, este proceso debe ser del conocimiento de los tribunales del ramo penal. Inicia con la interposición de la denuncia por parte del Ministerio de Finanzas Públicas o por la Superintendencia de Administración Tributaria, ante la Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público, a la cual deben acompañar los documentos necesarios para justificar que existe delito contra el régimen tributario.. La Fiscalía, envía la denuncia al Juzgado Penal, el cual al declararse competente para conocer la misma, ordena enviar copia del proceso al Ministerio Público y a la PGN para que intervenga en calidad de representante legal del Estado.⁶⁰⁴

⁶⁰² Jefatura del Estado. Ley 58/2003. Ley General Tributaria. España Artículo 163-173

⁶⁰³ Escobar Menaldo, Rolado. Ana Maritza Morales. *Op. Cit.* Pág. 100

⁶⁰⁴ Escobar Menaldo, Rolado. Ana Maritza Morales. *Op. Cit.* Pág. 102.

Debido a que es un proceso penal, este sigue la fase preparatoria, de procedimiento intermedio y de debate, hasta llegar a la sentencia, la cual si el Juez considera, siempre basándose en las pruebas presentadas, que el imputado ha cometido el delito, fallará con las penas establecidas para cada uno de los delitos, llegando incluso a pena de prisión en el ámbito tributario.

En el caso de El Salvador, el Código Tributario menciona dos delitos tributarios; Defraudación⁶⁰⁵ y evasión intencional de impuestos⁶⁰⁶; los cuales, además de la pena administrativa de multa que se le impone al contribuyente, también se le aplica la norma del Código Penal y Código Procesal Salvadoreño, siguiendo las cuatro etapas del proceso penal, siendo estas la Investigación policial o fiscal, la instrucción judicial, fase intermedia y el juicio oral. Este proceso puede terminar por sentencia, sobreseimiento y cosa juzgada.⁶⁰⁷

Honduras, en su Código, establece que en el caso de delitos fiscales se encuentra el de Contrabando⁶⁰⁸ y Defraudación Fiscal⁶⁰⁹, los cuales en su articulado manifiestan diferentes tipos de penas, de acuerdo al monto de defraudación o el valor de las mercancías de contrabando.

Al igual que los demás países el proceso se sigue de acuerdo al Código Penal hondureño, con la diferencia que, en el caso de delitos tributarios, el proceso inicia con la presentación de la acusación a la Procuraduría General de la República, por parte de la Dirección Ejecutiva de Ingresos de la Secretaría de Estado.⁶¹⁰

Asimismo, otra diferencia con el Proceso Penal común es en el caso de que los delitos sean cometidos por parte de un funcionario público, en los cuales las

⁶⁰⁵ Asamblea Legislativa. Decreto 230. Código Tributario. El Salvador. Artículo 250

⁶⁰⁶ Asamblea Legislativa. Decreto 230. Código Tributario. El Salvador. Artículo 254

⁶⁰⁷ Ramirez Amaya, Atilio. PDF. El Proceso Penal en El Salvador. Pág. 36-39.

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/icap/unpan028377.pdf> fecha de consulta: 7 de enero de 2016

⁶⁰⁸ Congreso Nacional. Decreto 22-97. Código Tributario. Honduras. Artículo 194

⁶⁰⁹ Congreso Nacional. Decreto 22-97. Código Tributario. Honduras. Artículo 208

⁶¹⁰ Congreso Nacional. Decreto 22-97. Código Tributario. Honduras Artículo 188

sanciones establecidas en el Código Tributario, aumentarán 1/3 a las establecidas para un particular.⁶¹¹

Nicaragua establece tres delitos tributarios: el de Defraudación Tributaria, el cual fue derogado de su Código Tributario y regulado en el artículo 303 de su Código Penal, el de Apropiación y retención indebida, regulado en el artículo 305, y el de Infracciones contables en su artículo 310, ambos del Código Penal.

Nicaragua cuenta con dos tipos de proceso penal, el ordinario y el sumario, en el caso de delitos tributarios, estos se ventilan en el juicio penal ordinario, ya que este tiene un fin más que correccional, por lo tanto sigue las dos etapas del mismo que son; juicio de instrucción y el juicio plenario, y este culmina al momento en el que el juez emite la sentencia, se da el sobreseimiento, cosa juzgada y prescripción.⁶¹²

Costa Rica regula los siguientes delitos tributarios en su Código Tributario: Inducción a error a la Administración Tributaria⁶¹³, no entrega de tributos retenidos o percibidos⁶¹⁴, acceso desautorizado a la información⁶¹⁵, manejo indebido de programas de cómputo⁶¹⁶, facilitación del código de acceso, préstamo de código y clave de acceso⁶¹⁷, y responsabilidad penal del funcionario público por acción y omisión dolosa⁶¹⁸.

El proceso para sancionar los delitos tributarios inicia al momento en el que la Administración Tributaria, presenta al Ministerio Público, y sigue las tres etapas del mismo, siendo estas la preparatoria, intermedia y la del juicio, culminando con la sentencia emitida por el juez.⁶¹⁹ Esta sentencia a diferencia de las de los otros

⁶¹¹ Congreso Nacional. Decreto 22-97. Código Tributario. Honduras. Artículo 192

⁶¹² Cuarezma Terán, Sergio J. El Proceso Penal en Nicaragua. PDF. Pág. 628-636.

<https://d3ggux9sl0z33u.cloudfront.net/AA/AT/gambillingonjustice-com/downloads/215043/unpan028758.pdf> fecha de consulta: 07/01/2016

⁶¹³ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 92

⁶¹⁴ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 93

⁶¹⁵ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 94

⁶¹⁶ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 95

⁶¹⁷ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 96-97

⁶¹⁸ Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua. Artículo 98

⁶¹⁹ CEJAMERICAS. Centro de Estudios de Justicia de las Américas. Reporte de la justicia, cuarta edición 2008-2009. Procedimiento penal Nicaragua. <http://www.cejamericas.org/reporte/2008->

juicios penales, debe contener el monto de la obligación tributaria, los intereses y recargos y las costas respectivas.⁶²⁰

Para que se pueda proceder penalmente por los delitos fiscales establecidos en el Código Fiscal de México, la Secretaría de Finanzas y Planeación debe formular querrela por los delitos de Uso de placas, tarjetones o medios de control fiscal falsificados y Defraudación fiscal y formular que el Fisco ha sufrido perjuicios, en los delitos restantes, solamente es necesaria la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público.⁶²¹ En este país, los jueces no son los encargados de aplicar las sanciones pecuniarias, sino que esto lo realizan solamente las autoridades administrativas.

Dentro de los delitos más importantes que se pueden encontrar en el Código Fiscal mexicano, se encuentran los siguientes: proporcionar datos falsos al registro,⁶²² defraudación fiscal⁶²³ rompimiento de sellos en materia fiscal.⁶²⁴

El proceso penal fiscal es el mismo que el común en este país, con las siguientes diferencias: 1. Sanciona tanto a las personas morales como a las físicas; 2. Puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; 3. El dolo se presume salvo prueba en contrario; 4. Este tiende a obtener la reparación del daño, 5. Concibe la reparación civil y delictual; 6. No solo sanciona hechos delictivos, sino también hechos y omisiones no delictivos;⁶²⁵

2009/muestra_pais3b789.html?pais=COSTARIC&tipereport=REPORTE4&seccion=PPENAL07 fecha de consulta: 07/01/2016

⁶²⁰ Asamblea legislativa de la república de Costa Rica. No. 4755. Código Tributario. Costa Rica. Artículo 90

⁶²¹ XLVII Legislatura del Estado de México. Decreto no. 145. Código fiscal. México. Artículo 90

⁶²² XLVII Legislatura del Estado de México. Decreto no. 145. Código fiscal. México Artículo 95

⁶²³ XLVII Legislatura del Estado de México. Decreto no. 145. Código fiscal. México Artículo 100

⁶²⁴ XLVII Legislatura del Estado de México. Decreto no. 145. Código fiscal. México Artículo 106

⁶²⁵ Biblioteca Jurídica Virtual. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Revista Jurídica. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. 2011.

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm> fecha de consulta: 12 de enero de 2016

En el caso de Argentina, cuenta con su propia ley de Régimen Penal Tributario, en la cual se establecen los delitos tributarios de Evasión Simple⁶²⁶, Evasión agravada,⁶²⁷ Aprovechamiento indebido de subsidios⁶²⁸, Obtención fraudulenta de beneficios fiscales,⁶²⁹ Apropiación indebida de tributos⁶³⁰, Insolvencia fiscal fraudulenta⁶³¹, simulación dolosa de pago⁶³² y alteración dolosa de registros⁶³³.

El procedimiento penal, inicia por medio de la denuncia del organismo recaudador al momento de determinar de oficio la deuda tributaria. Asimismo, esta denuncia puede ser formulada por un tercero, la cual el juez debe remitir los antecedentes al organismo recaudador para que de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan.⁶³⁴

En España, los delitos tributarios se establecen en su Código penal, en el Título XIV: De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social; y los delitos que pueden encontrarse son: Defraudación Tributaria, la cual puede ser de diferentes modalidades; elusión del pago de tributos, o cantidades retenidas y la obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales; asimismo, el código regula delitos relacionados con la contabilidad mercantil, libros y registros fiscales.⁶³⁵

⁶²⁶ Senado y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 1

⁶²⁷ y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 2

⁶²⁸ y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 3

⁶²⁹ y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 5

⁶³⁰ y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 6

⁶³¹ y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 10

⁶³² y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 11

⁶³³ y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 12

⁶³⁴ y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina. Artículo 18 -22

⁶³⁵ Jefatura del Estado. Ley Orgánica 10/1995. Código Penal. España. Artículo 305-310

Es importante mencionar que en España, el sistema acusatorio en los delitos fiscales es mixto, el cual consiste en que el Ministerio Fiscal realiza la acusación pública, pero al mismo tiempo, tiene legitimidad de ofendido por el delito a través de la acusación particular.⁶³⁶ Para iniciar el proceso, la Administración Tributaria debe remitir al Ministerio Público el expediente administrativo, el cual tiene carácter de denuncia, y asimismo, dentro del proceso, tiene valor probatorio en la fase del juicio oral.⁶³⁷ El proceso es el mismo que el proceso penal común, ya que sigue las tres etapas de investigación, intermedia y el juicio oral, hasta llegar a la sentencia.⁶³⁸

CAPÍTULO 4. TASAS, ARBITRIOS, CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y CONTRIBUCIONES POR MEJORAS

Los impuestos, son los tributos más conocidos por la población, y los más importantes para el Estado, debido a que la mayor parte de sus ingresos provienen de ellos. Pero no por esto, son menos importantes los otros tributos establecidos en las diferentes legislaciones. Es por esto que este capítulo define y caracteriza los otros tributos establecidos en las legislaciones de los países comparados.

4.1 Tasas

⁶³⁶ Agencia Tributaria. Observatorio Administrativo. Observatorio del Delito Fiscal. Primer Informe. España. 2006. Página 32.

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf fecha de consulta. 13 de enero de 2016

⁶³⁷ Agencia Tributaria. Observatorio Administrativo. Observatorio del Delito Fiscal. Primer Informe. España. 2006. Página 24.

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf fecha de consulta. 13 de enero de 2016

⁶³⁸ RUA. Fernandez Mercedez. Lección 11. Los distintos procedimientos penales y sus fases. España.

http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/22463/1/TEMA_11._LOS_DISTINTOS_PROCEDIMIENTOS_PENALE_S.pdf fecha de consulta. 13 de enero de 2016

4.1.1 Concepto

El autor Giuliani la define como “la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”.⁶³⁹ A esto Villegas le agrega que esta obligación surge ante el mero goce o el aprovechamiento de ciertos servicios públicos por parte del obligado, sin que interese su requerimiento de tales servicios o su beneficio como consecuencia.⁶⁴⁰

Eduardo Berché Moreno, manifiesta que son aquellos tributos que las Entidades locales establecen, para la utilización privativa, o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.⁶⁴¹

En México, son denominadas “derechos” y el autor Margain, sostiene que estos se pagan en contraprestación de un servicio público particular, cuando el Estado ejerce monopolio sobre el servicio, en la prestación de toda clase de servicios estén o no monopolizados, cuando el particular provoca la prestación del servicio o le es impuesto por la ley y cuando esta sea prestada por la administración activa o por la administración delegada del Estado.⁶⁴²

Es importante mencionar que Guatemala, no regula como tributo las tasas.

De acuerdo a los Códigos Tributarios y Fiscales de los diferentes países analizados, se puede definir como tasa a: aquel tributo constituido en una suma de dinero, cuya obligación nace al momento de una prestación efectiva o potencial de un servicio público hacia el contribuyente. Asimismo se establece que, el destino de esa prestación no debe ser diferente al de la prestación del servicio.

La Ley General Tributaria de España, agrega a esta definición, que la tasa se constituye cuando los servicios o actividades, no sean de solicitud o recepción

⁶³⁹ Gualiani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. 6ª edición. Argentina. Depalma. 1997. Pág. 276

⁶⁴⁰ Villegas, Hector B. Op. Cit. Pág. 254

⁶⁴¹ Berché Moreno, Eduardo. *Sistema tributario local*. 2ª edición. España. Bosch Editor. 2014. Pág. 30

⁶⁴² Margain Manautou, Emilio. Op. Cit . Pág. 113-114

voluntaria para los obligados tributarios, o no se presten, o realicen por el sector privado.

4.1.2 Características

De acuerdo al autor Villegas, las tasas son exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, es decir, son prestaciones obligatorias, y no facultativas.⁶⁴³ A diferencia de esto, el autor Margain⁶⁴⁴ lo contradice, estableciendo que, son prestaciones tributarias otorgadas al Estado debido a un servicio que este le presta al contribuyente a petición del mismo.

La característica mencionada anteriormente, es la única en la que ambos autores, Villegas⁶⁴⁵ y Margain⁶⁴⁶ se contradicen, estableciendo en común como características de las tasas las siguientes:

- a) El servicio es prestado por la administración pública, es decir por el Estado, la cual está vinculada con el obligado al pago.
- b) El destino de la recaudación debe ser exclusivamente destinado al servicio que se presta.
- c) Puede ser creada únicamente por ley, por lo que el cobro de la misma debe estar fundamentado en una ley expedida por el Congreso.
- d) La prestación del servicio debe ser equitativa, esto para que no sea considerado como un servicio exclusivo, y beneficie a la mayoría de la sociedad. Asimismo debe ser proporcional el costo del servicio con su calidad.

4.2 Arbitrios

El Código Guatemalteco en su artículo 12 lo define como aquel impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. De este tributo, el Código Municipal

⁶⁴³Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Pág. 254

⁶⁴⁴ Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 116

⁶⁴⁵ Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Pág. 255-257

⁶⁴⁶ Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 117-120

en su artículo 100, da una definición más amplia, denominando como arbitrios a los impuestos sobre los bienes y servicios a favor de las propias municipalidades, el cual recae sobre el ejercicio de una actividad productiva o sobre la posesión de bienes que generan renta real o imputada.

Se establecen los siguientes arbitrios: sobre establecimientos comerciales, de servicios, industriales, sobre diversiones y espectáculos, sobre actividades económicas o comerciales y otros, entre los cuales se encuentra el boleto de ornato.⁶⁴⁷

Los países como El Salvador, Honduras y Nicaragua, los establecen como Impuestos municipales, los cuales son: las prestaciones en dinero que establece con carácter obligatorio cada uno de los municipios a todas aquellas personas naturales o jurídicas, las cuales realicen el hecho generador establecido en el Plan de Arbitrios.

Los Planes de Arbitrios contienen las tasas, gravámenes, normas y procedimientos relativos al sistema tributario de las municipalidades, y son emitidos por los Presidentes de los Estados, o por las Corporaciones Municipales como el caso de Honduras; en esta se establecen cuales son los arbitrios para cada municipio, y sus elementos. En el caso de Nicaragua, se estableció un Plan de Arbitrios solamente para Managua⁶⁴⁸, y otro para los demás municipios.⁶⁴⁹

México, Costa Rica, Argentina y España no cuentan con Plan de Arbitrios Municipales, ni legislación específica sobre este tributo.

4.3 Contribuciones especiales

⁶⁴⁷ Colindres de León, Jennifer Johana. Propuesta de campaña de sensibilización para favorecer la recaudación de tasas y arbitrios municipales en la municipalidad de San Andrés Semetabaj, Departamento de Sololá. Guatemala, 2011. Tesis de Ciencias de la Comunicación, San Carlos de Guatemala, Pág. 13-14

⁶⁴⁸ Presidente de la República de Nicaragua. Decreto no. 10-91. Plan de arbitrios del municipio de Managua. Nicaragua.

⁶⁴⁹ Presidente de la República de Nicaragua. Decreto 455. Plan de Arbitrios Municipal. Nicaragua.

4.3.1 Concepto:

Los autores Villegas⁶⁵⁰, Margain⁶⁵¹ y Giuliani⁶⁵² definen contribución especial como aquel tributo debido en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras, gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Margain agrega que, esta figura se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisibles, es decir, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad y se paga por el beneficio que determinadas personas han experimentado con motivo de la prestación de ese servicio o de la obra ejecutada.⁶⁵³

Por parte de las legislaciones de los diferentes países analizados, la definición que establecen sobre las contribuciones especiales es la siguiente: Tributo el cual tiene como hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales. Es importante que, el destino de ese producto, sea para la financiación de dichas obras o actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

4.3.2 Características

El autor Margain indica que las principales características de este tributo, son las siguientes.

- a) Es una figura jurídica tributaria, impuesta por el Estado de forma obligatoria a los particulares.
- b) No es el pago de un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general.
- c) Es pagada solamente por el particular que obtiene el beneficio directo o inmediato.

⁶⁵⁰ Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Pag. 274

⁶⁵¹ Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 127

⁶⁵² Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Pág. 279

⁶⁵³ Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 125

d) La cantidad pagada tiene relación con el monto del beneficio obtenido.⁶⁵⁴

4.4 Contribuciones por mejoras

4.4.1 Concepto

Hugh Dalton en su obra Principios de la Hacienda Pública, citado por Margain, define este tributo como 'contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común.'⁶⁵⁵ Asimismo, Margain establece que esta figura se aplica en la construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques, jardines y urbanización de las vías públicas.⁶⁵⁶

En Centroamérica, las contribuciones por mejoras se aplican cuando la administración pública realiza o ejecuta obras y servicios públicos y estos generan un beneficio localizado. El fin de las mismas, es el de recuperar, total o parcialmente, el costo de las obras mediante aportes de los beneficios.⁶⁵⁷ De los 6 países 4 cuentan con la regulación de este tributo, pero solamente Guatemala y Honduras la aplican.

De acuerdo a los Códigos Tributarios de Guatemala⁶⁵⁸ y El Salvador⁶⁵⁹, las contribuciones por mejoras son aquellos tributos establecidos para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria, el cual tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado; y como límite para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

⁶⁵⁴ Ibid. Pág. 126

⁶⁵⁵ Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 128

⁶⁵⁶ *Loc. Cit.*

⁶⁵⁷ Catastro Latino. Eguino, Huáscar. Banco Interamericano de Desarrollo. Las contribuciones por mejoras en el financiamiento del desarrollo urbano (casos de Honduras y Guatemala), 2003.

<http://www.catastrolatino.org/documentos/huascareguino.pdf> fecha de consulta. 18 de enero de 2016

⁶⁵⁸ Congreso de la República. Decreto 6-91. Código Tributario. Guatemala. Artículo 13.

⁶⁵⁹ Asamblea legislativa. Decreto no. 230. Código Tributario. El Salvador. Artículo. 15

Honduras, no lo establece en su Código Tributario, sino que lo regula en su Ley de Municipios, estableciendo que es la aportación obligatoria de los predios que reciben un beneficio económico real a raíz de obras de interés social realizadas por el municipio. Esta permite atender las necesidades de la población con ayuda de los dueños de la tierra, hasta por un monto máximo correspondiente al valor de la obra.⁶⁶⁰

A diferencia de México⁶⁶¹, quien en su Código Fiscal, establece que las contribuciones por mejoras son tributos que el Poder Público fija a quienes independientemente de la utilidad general colectiva, obtengan beneficios diferenciales particulares derivados de la realización de obras públicas, la de dotación de equipamiento o equipo, de la prestación de servicios públicos por los que no se causen derechos en los términos de las Leyes de Hacienda correspondientes, o de la expropiación de bienes inmuebles que pasen a constituirse en reservas ecológicas o en bienes de uso común.

España y Argentina no regulan este tipo de tributo.

4.4.2 Características

Einaudi citado por Margain, manifiesta que este tributo presenta dos características:

- a) Tiene un radio de aplicación geográfica, ya que el legislador al crear esta figura, presume hasta donde llegará el beneficio de la obra.
- b) Este sirve para aumentar el patrimonio del Estado, ya que con lo que se recauda, se liquidan los adeudos que el gobierno tiene con los propietarios de los predios que resultaron afectados por la obra.⁶⁶²

A estas características, Villegas le agrega que es una prestación personal, y que la obligación de pagarla nace en el momento en que se finaliza la obra pública

⁶⁶⁰ Catastro Latino. Eguino, Huáscar. Banco Interamericano de Desarrollo. Las contribuciones por mejoras en el financiamiento del desarrollo urbano (casos de Honduras y Guatemala), 2003.

<http://www.catastrolatino.org/documentos/huascareguino.pdf> fecha de consulta. 18 de enero de 2016

⁶⁶¹ H. XLVII Legislatura del Estado de México. Decreto no. 145. Código Fiscal. México. Artículo 6.

⁶⁶² Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.* Pág. 129

beneficiante. Asimismo el monto del beneficio, surge al comparar el valor del inmueble al final de la obra, con el que tenía antes de ella.⁶⁶³

El importe de las contribuciones por mejoras, debe ser proporcionado al presunto beneficio obtenido, por lo tanto, las leyes para establecer este monto sigue tres pasos:

1. Se especifica cuáles son los inmuebles influidos por la obra pública.
2. Se especifica qué parte del costo de la obra se debe financiar por los beneficiarios.
3. Se establece cómo va a ser distribuida esa porción a cubrir entre esos beneficiarios, para lo cual se recurre a parámetros variables. Una de estas variables puede ser la distancia de cada inmueble en relación con la obra.⁶⁶⁴

El Banco Interamericano de Desarrollo indica que las contribuciones por mejoras son obligatorias y los paga el propietario, asimismo establece que es un ingreso extraordinario y la base del cálculo es el costo de la obra.⁶⁶⁵

⁶⁶³ Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Pág. 275

⁶⁶⁴ *Loc. Cit.*

⁶⁶⁵ Catastro Latino. Eguino, Huáscar. Banco Interamericano de Desarrollo. Las contribuciones por mejoras en el financiamiento del desarrollo urbano (casos de Honduras y Guatemala), 2003.
<http://www.catastrolatino.org/documentos/huascareguino.pdf> fecha de consulta. 18 de enero de 2016

CAPÍTULO 5. ANÁLISIS DE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE LOS IMPUESTOS, SEGÚN PRESUPUESTO 2015, Y SU UBICACIÓN DENTRO DE LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA Y EL DERECHO COMPARADO

5.1. Presentación, análisis y discusión de resultados

5.1.1 Presentación

El análisis dentro de este trabajo de investigación, se basó en tres cuadros de cotejo, debido a lo extenso del tema, y la importancia de clasificar cada impuesto según la forma de imposición. Los tres cuadros de cotejo mencionados anteriormente se presentan de la siguiente forma:

El primer cuadro de cotejo, se denomina **“Ingresos provenientes de los impuestos, según presupuesto 2015, y su ubicación dentro de la legislación guatemalteca y el derecho comparado”**. Consta de nueve columnas, las cuales, una de ellas se asignó para los impuestos, y una columna asignada para cada país. En cuanto a las filas corresponde, se le asignó una fila a cada impuesto establecido en los presupuestos, separando de esta manera, los impuestos directos e indirectos, y se hizo la separación de acuerdo al hecho generador de cada uno.

De esta manera, dentro de los impuestos directos, se analizó dividiendo los impuestos de esta manera: Impuesto sobre la renta, utilidades y ganancias de capital, e impuestos sobre el patrimonio y/o propiedad. En lo que respecta al impuesto sobre la renta, debido a que es demasiado extenso, se hizo la división en Impuesto sobre la renta de personas jurídicas, personas naturales, rentas de no residentes y el de ganancias y pérdidas de capital. Asimismo dentro de esta clasificación se encuentra el Impuesto de solidaridad, y el de ganancia mínima presunta.

Dentro de los impuestos directos, también se separó aquellos que gravan el patrimonio y/ propiedad, dentro de los cuales se encuentra: Herencias legados y donaciones, sobre bienes inmuebles, al activo neto, revaluación de activos,

transferencia onerosa de bienes inmuebles, sobre bienes personales, y sobre premios y boletos de lotería.

Dentro del mismo cuadro, se establecen los impuestos indirectos, los cuales se dividen en: Impuesto al Valor Agregado o sobre ventas, el cual se dividió en IVA de bienes y servicios, e IVA sobre las importaciones, impuesto general sobre el consumo e impuesto general sobre ventas; Impuestos selectivos, en donde se detallan los impuestos especiales sobre la producción o consumo de ciertos bienes; a las importaciones y comercio exterior, sobre vehículos, sobre turismo, y sobre servicios y actividades especiales.

El cuadro presentado anteriormente, se utilizó para separar cada país, e indicar dentro del mismo, si ese país cuenta con cada uno de los impuestos, en donde si lo regulaba, se indica la norma legal que lo regula y el artículo en el que se encuentra establecido.

Dentro del mismo, se pudo percatar, que algunos países, aunque no nombran de la misma manera el impuesto, los elementos esenciales del mismo son iguales al de otro establecido en otro país. Asimismo, algunos países regulan ciertos tributos sobre el mismo hecho generador, pero no lo establecen como un impuesto en si, sino como una contribución o una tasa, que muchas veces, corresponde a los gobiernos estatales o a las municipalidades su recaudación, y no al gobierno central como está establecido en otros países.

El segundo y tercer cuadro de cotejo que se realizaron para el análisis respectivo se nombran como: **“Elementos esenciales de los impuestos directos en Guatemala y en el derecho comparado”** y **“Elementos esenciales de los impuestos indirectos en Guatemala y en el Derecho Comparado”**. En los mismos se analizó cada uno de los impuestos directos e indirectos establecidos en el cuadro anterior, pero de manera detallada, ya que en estos cuadros, se separó por columnas los que para la autora, son los principales elementos del impuesto, y los necesarios para poder realizar el análisis. Dentro de esto se encuentra: El hecho

generador, sujetos pasivos, tipo impositivo, período impositivo y la forma de recaudación.

La función esencial de este cuadro de cotejo es la de separar detalladamente los elementos mencionados anteriormente, para poder establecer con claridad, la diferencia entre cada uno de los países en cuanto al mismo impuesto.

Es importante mencionar, que por cada impuesto, en algunos, hace falta algunos países, pero estos no se encuentran detallados en los cuadros, debido a que ese país no regula ese impuesto dentro de su legislación. Es por esto, que en algunos impuestos se podrán percatar que solamente se analizó un país, y en otros, todos los países objeto de este trabajo de investigación.

5.1.2 Análisis y discusión de resultados

Para el presente capítulo, se procederá a analizar cada uno de los impuestos, utilizando paralelamente los tres cuadros de cotejo.

A) Impuestos directos

Dentro de los impuestos directos, el **Impuesto sobre la renta**, es el impuesto que está contemplado en todos los países analizados, sin excepción. La mayoría de los países, regulan el impuesto sobre la renta, estableciendo para el mismo, una ley especial para el mismo, a excepción de Nicaragua, que cuenta con la Ley de Concertación Tributaria; y España, el cual cuenta con una Ley específica para cada uno de los ISR existentes, de esta manera, cuenta con una Ley del impuesto sobre la renta de personas físicas, Ley del impuesto sobre sociedades y Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, y ciertas leyes especiales sobre ciertas personas jurídicas como las cooperativas y aquellas sin fines lucrativos. Por lo antes establecido, se puede decir que este impuesto es de carácter definitivo u ordinario, ya que en ninguno de los países analizados se establece que este impuesto es creado por un tiempo determinado, sino que fue creado para financiar el gasto público de manera indefinida, y estatal, debido a que la recaudación y administración del mismo corresponde a los gobiernos centrales en todos los países. Existe una excepción en el caso de España, a pesar de que este impuesto

es recaudado de manera estatal, el 50% de lo recaudado, es cedido a las comunidades autónomas, y estas pueden cambiar el tipo impositivo dentro de su territorio, sin afectar a las demás.

La mayoría de los países, define este impuesto como Impuesto sobre la Renta ISR, a excepción de Argentina que lo denomina como Impuesto sobre las Ganancias, pero sus elementos son los mismos.

En cuanto al análisis del **impuesto sobre la renta de personas físicas o jurídicas**, se pudo percatar que los países de Guatemala, Nicaragua y Costa Rica, cuentan con un sistema cédular, es decir, de acuerdo al hecho generador y al sujeto pasivo del mismo se establecen diferentes elementos para cada cédula, como el tipo impositivo, período impositivo y forma de recaudación,

Por lo que El Salvador, Honduras, México, Argentina y España, gravan las rentas provenientes de cualquier hecho generador en general, es decir, la persona, ya sea física o jurídica, debe realizar la suma de todos sus ingresos para declarar el impuesto sobre la renta, ya sea que provengan del trabajo, de utilidades, de actividades lucrativas o de otros. Deben de presentar su declaración por la totalidad de sus ingresos mensuales.

El tipo impositivo aplicado en este impuesto, es de manera progresiva y de cuota, en todos los países en el caso de personas físicas, ya que a medida que aumenta el valor de la riqueza gravada, el porcentaje del impuesto aumenta, y se fija con anterioridad en la ley, la tasa que debe pagar al fisco cada individuo. Diferente al caso de las personas jurídicas, las cuales en el caso de Nicaragua, Costa Rica, cuentan con un sistema mixto, es decir aplican el tipo impositivo de manera progresiva o de manera proporcional dependiendo de la cédula que se trate; y en los países de Guatemala, El Salvador, Honduras, Argentina, México y España, la cuota es de carácter proporcional, ya que se aplica el mismo porcentaje, cualquiera que sea la base imponible del mismo.

El período impositivo en todos los países analizados es de manera anual, y su forma de recaudación es mediante declaración jurada presentada por los sujetos pasivos

establecidos. Existe una excepción para la forma de recaudación, especialmente en los países como Guatemala, Nicaragua, México y Argentina que cuentan con un sistema cedular, ya que para algunas cédulas, la forma de recaudación es mediante la mencionada anteriormente, pero para otros casos, se realiza mediante agentes de retención, esto se aplica, cuando el ingreso de la persona es demasiado alto, estableciendo el Estado, esta forma de recaudación, como solución a la evasión fiscal, y de esta manera, no perder los ingresos provenientes de hechos generadores elevados; asimismo, se establece esta forma de recaudación en el caso de personas no residentes en el territorio nacional.

En el caso de Honduras, se aplica un tipo impositivo especial para aquellas personas naturales o jurídicas que tienen como ingresos brutos la suma inferior a DIEZ MILLONES DE LEMPIRAS, a las cuales se les aplica un tipo impositivo inferior al establecido generalmente.

Es importante mencionar, que en Honduras, el impuesto sobre la renta se aplica a todas las personas físicas, pero se hace una excepción a modo de proteger y velar por el cumplimiento del Principio de capacidad de pago. Este país a partir de la vigencia de la última reforma de la ley del Impuesto sobre la Renta, estableció la exención del impuesto a aquellas personas de la tercera edad (mayores de 65 años), las cuales hayan pagado durante 5 períodos consecutivos el impuesto mencionado.

En cuanto al **impuesto sobre la renta de personas no residentes**, solo Guatemala, Honduras, Nicaragua, Argentina y España, lo regulan en específico, ya que para los demás países, la aplicación del Impuesto sobre la renta, abarca como sujetos pasivos, las personas residentes o no en el territorio nacional, es decir, se aplica la misma norma y elementos del impuesto a aquellos que tengan o no domicilio en el país.

Los sujetos pasivos del presente impuesto abarca tanto personas jurídicas como personas naturales en la totalidad de los países, y se genera al momento de que el sujeto pasivo, realice actividades dentro del territorio nacional que generen rentas,

al momento de realizar los hechos generadores. Su tipo impositivo es de manera proporcional, ya que se establece cierto porcentaje como tasa, sobre el monto generado, dependiendo de la actividad que realice, a excepción de España, el cual es progresivo, en el caso de pensiones.

A pesar de que el período impositivo de este impuesto es anual, se devenga al momento que la persona no residente reciba el monto por la actividad que realice, y este debe ser recaudado por medio de retención por parte del agente que le pagó por el bien, o por el servicio prestado. De esta manera, el agente retenedor, por medio de declaración jurada por período anual, debe presentar, tanto sus ingresos para cancelar el impuesto sobre la renta general, como el impuesto sobre la renta retenido a la persona no residente. Existe una excepción en el caso de Guatemala, la cual de manera precautoria, estableció que si un agente retenedor que tuviere la obligación de retener, no lo hiciera, el propio sujeto no residente, debe enterar a la SAT, el monto del impuesto dentro de los 10 días siguientes al devengo de la renta.

En materia de este impuesto, es importante mencionar que en el caso de El Salvador y España, cuentan con el CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO.

El impuesto sobre la renta de ganancias y pérdidas de capital está regulado en todos los países a excepción de Argentina. Dentro del hecho generador del mismo, se pudo encontrar que los países de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, México y España, gravan aquellos ingresos provenientes de utilidades, o de venta de bienes de manera no habitual, a excepción de Costa Rica, el cual establece como hecho generador, solamente aquellos rendimientos percibidos por fondos de inversión provenientes de títulos valores y otros activos y las ganancias generadas por la enajenación de dichos fondos, es decir, solo regula aquellas actividades realizadas dentro de una bolsa de valores.

En cuanto al sujeto pasivo, países como México y España, solo atribuyen este impuesto a las personas naturales, es decir, no pagan impuesto sobre la renta sobre ganancias y pérdidas de capital, las personas jurídicas. Situación que se da, debido a que en estos países, el impuesto sobre la renta de personas jurídicas y sociedades, se aplica sobre la totalidad de la renta cualquiera que fuere el origen de la misma, no establece división entre aquellas provenientes de ganancias de capital o provenientes de aquellas en ejercicio de su función.

Su tipo impositivo en los países de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y México es de manera proporcional, y en los países de Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua, se establece la misma tasa del 10%, con excepción que en Nicaragua, se establece diferente tipo impositivo, sobre otros hechos generadores como la transmisión de activos y la transmisión de bienes sujetos a registro. En este último, el tipo impositivo es de manera progresiva, ya que varía del 1% al 4% dependiendo del valor del bien.

En España, el tipo impositivo es de carácter progresivo, ya que se aplica diferente porcentaje dependiendo de los euros anuales percibidos.

La forma de recaudación presentada para este impuesto varía dependiendo del país, ya que en algunos países se realiza mediante la retención, y en otros mediante declaraciones juradas anuales o mensuales por parte del sujeto pasivo. Los países en los cuales se realiza mediante retención, son aquellos que dentro de su hecho generador se encuentra la percepción de dividendos, países en los cuales actúa como agente retenedor, la empresa mercantil enajenante.

De acuerdo a este análisis, la forma más efectiva de realizar la recaudación de este impuesto, es mediante agentes retenedores, cuando estos sean empresas mercantiles, pero en el caso de la enajenación de bienes como en el caso de El Salvador, es adecuado que se realice mediante la declaración jurada de la persona, ya que muchas veces, los negocios jurídicos de esta manera, son realizadas por personas individuales entre sí, y los montos de la base imponible no son tan altos ni tan ordinarios, como aquellos que provienen de participaciones o dividendos.

Fuera del impuesto sobre la renta, existen otros impuestos que se aplican sobre el patrimonio y la propiedad, los cuales de acuerdo a los cuadros presentados anteriormente se encuentran los siguientes:

El **impuesto de solidaridad** se encuentra establecido, solo en aquellos países que a criterio de la autora, son países susceptibles a la pobreza, o que han pasado por períodos difíciles en la historia. Los países que lo regulan actualmente son Guatemala, Honduras y Costa Rica.

Este impuesto tiene la característica, que ha sido creado como un impuesto extraordinario para financiar cierto lapso de tiempo en el que el país está pasando por una crisis, pero a lo largo del tiempo, el Estado, al observar que es un impuesto efectivo y que ayuda a la generación de ingresos, no han sido eliminados, solamente han sido modificados.

Guatemala y Costa Rica, si lo establecen como un impuesto, a diferencia de Honduras que lo define como una aportación, pero al analizarlo, se pudo percatar que esta aportación cuenta con los mismos elementos que un impuesto, incluso cuenta con características similares a los de los otros países analizados, por lo tanto en el presente trabajo de investigación, se analizará como un impuesto.

Se puede decir que es un impuesto de carácter específico, ya que en Guatemala, no se aplica a toda la población en general, sino solamente a aquellas personas jurídicas y naturales que se dediquen a la actividad mercantil o agropecuaria, es decir, aquellas personas que realizan actividades civiles, no están sujetas a este impuesto. Asimismo, en Honduras, es específico sobre aquellas personas jurídicas que generen ingresos mayores a un millón de lempiras, y en Costa Rica, solamente a aquellas personas que sean propietarias de un bien inmueble, esto debido al fin que tiene este impuesto, el de realización de programas de dotación de vivienda digna para personas en condición de pobreza.

El tipo impositivo de este impuesto es de manera progresiva en los países de Guatemala y Honduras, pero la base imponible se aplica a partir del monto establecido en la ley, es decir, se aplica solamente si el sujeto pasivo, cumple con

ese monto. En el caso de Costa Rica, es de manera proporcional, ya que se aplica sobre el valor del inmueble. De esta manera, a consideración de la autora, el método proporcional establecido en Guatemala y Honduras, es realmente la mejor forma de establecer este tipo de impuestos, ya que debido a que los mismos son extraordinarios, es importante que los mismos no graven de manera confiscatoria a los sujetos pasivos, en este caso las personas jurídicas para que estas a su vez inviertan en el país. Es decir, es importante que los legisladores, observen los efectos de la creación de este tipo de impuestos, con el fin de no violar los principios tributarios.

Su período impositivo es de manera anual a excepción de Guatemala, que es trimestralmente, y en los tres países su forma de recaudación es mediante declaración jurada por parte del sujeto pasivo, con el pago del impuesto, siendo esta manera, la más eficiente para este tipo de impuestos, ya que no puede realizarse mediante retención, debido a que el hecho generador se realiza por el sujeto pasivo, es decir, no lo realiza por medio de otra persona, o con la participación de otra persona.

Dentro de los impuestos directos, como se mencionó anteriormente, algunos impuestos están establecidos solamente en un país, es el caso del **Impuesto sobre la ganancia mínima presunta**, el cual se encuentra regulado solamente en Argentina. Fue creado con el carácter de extraordinario por el plazo de diez años, pero este al igual que otros impuestos extraordinarios, solamente han sido prolongados al finalizar el período de existencia.

Es un impuesto especial, ya que se aplica solamente a aquellas personas que cuenten con activos superiores a los \$200,000.00, con un tipo impositivo proporcional sobre el valor total de los activos, sin deducciones, y su forma de recaudación es mediante la declaración presentada junto con el impuesto sobre las ganancias.

Es un impuesto considerado como injusto, ya que su fuente son todos aquellos activos con los que cuente una persona, pero sin deducir los pasivos de las mismas,

es decir, puede ser que este impuesto, esté violando los principios de la tributación establecidos anteriormente, en especial el de no confiscatoriedad. En este impuesto, el Estado está presumiendo la ganancia de los activos de una persona, sin saber, si estos realmente generan ganancias al sujeto pasivo, o si estos al tratar de mantener estos activos, están generando pérdidas.

El impuesto mencionado anteriormente, es similar al **Impuesto al Activo neto** establecido en Honduras, ya que como sujetos pasivos se encuentran las personas jurídicas que tengan carácter de comerciante, el tipo impositivo es del 1%, y es declarado mediante el ISR.

Pero la diferencia es que este impuesto es menos confiscatorio que el de Ganancia mínima presunta de Argentina, ya que este si acepta deducciones al mismo que serían las reservas de cuentas por cobrar, depreciaciones establecidas en el ISR y la revaluación de activos valores.

Asimismo, Honduras dentro de lo que activos se refiere, establece un **impuesto sobre la Revaluación de activos**, impuesto creado en el 2010 por la Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público, la cual fue creada para balancear la economía del país y no caer en una crisis.

Por lo tanto, se puede decir que este impuesto tiene carácter extraordinario, aunque este no tenga un plazo de imposición determinado, pero fue creado, junto con otros impuestos, por motivo de emergencia. Asimismo, es un impuesto especial, ya que se establece como sujeto pasivo, solamente aquellas personas jurídicas o físicas que se dedican a actividades mercantiles de producción de bienes o prestación de servicios.

A pesar de que es un impuesto extraordinario, a consideración de la autora, el mismo no generará tantos ingresos para el Estado, ya que la revaluación de activos no es algo que se realice de manera periódica, es decir, en pocas ocasiones se puede dar este hecho generador, especialmente, si se establece un impuesto sobre este acto.

En cuanto al **Impuesto sobre herencias legados y donaciones**, llama la atención que es un impuesto que en la mayoría de países está exento, entre estos, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y México. Su exención se encuentra establecido en la ley del ISR de cada uno de los países; a diferencia de El Salvador y de Argentina, los cuales en la misma ley, aunque separado del ISR, regulan sus diferentes elementos, pero no cuentan con una normativa especial como lo hace Guatemala y España, países que cuentan específicamente con una ley que lo regulan.

El hecho generador en los países que si gravan este acto, es el mismo en cuanto la adquisición de bienes a título gratuito, ya sea por herencias, legados y donaciones; pero se encuentran otros países, que además de estos gravan otros hechos. Es el caso de Guatemala, que regula el pago de este impuesto cuando se realice la remisión o condonación de deudas y la cancelación y renuncia de derechos de usufructo y pensiones. Asimismo, España regula la percepción de cantidades obtenidas por seguros de vida.

En cuanto al hecho generador, se considera que los países que no regulan la condonación de las deudas, son susceptibles a que los contribuyentes realicen este acto, como una forma de elusión fiscal, ya que podrían disfrazar una donación, como un préstamo, el cual, a voluntad de ambas partes, dentro de un tiempo, se pacte que la deuda está condonada, dejando el Estado, de percibir este monto realizado.

En cuanto al tipo impositivo de este impuesto, se puede decir que es de tipo progresivo en todos los países, pero es importante mencionar, que en Guatemala y en Argentina el porcentaje se basa en el monto de la herencia, legado y donación, pero también se basa en el parentesco que tenga el beneficiario con el causahabiente o donador. Asimismo, existen ciertos países que establecen además de la cuota progresiva del impuesto, un monto fijo sobre la base imponible, siendo el caso de El Salvador y Argentina.

En base a lo mencionado anteriormente, en el caso de aquellos países que establecen un monto fijo, y un porcentaje sobre la base imponible, se puede

considerar que es doble imposición, ya que ambos montos, gravan el mismo hecho generador, con una única diferencia que uno es de manera progresiva, y el otro es fijo sobre la base imponible, pero los que deben cancelar este serán siempre los mismos sujetos pasivos. Se puede considerar, que los países que establecen de manera adecuada el tipo impositivo, entre los analizados, es Guatemala y España, debido a que por medio de una tabla, establecen con claridad el porcentaje y el contribuyente del impuesto.

Los tipos impositivos establecidos en Guatemala, se considera que son los más adecuados para este hecho generador, ya que no gravan de manera confiscatoria la enajenación de bienes por este medio, haciendo más accesible el traspaso de bienes, y motivando especialmente, la sucesión hereditaria. Pero tiene como deficiencia, que no regula dentro de este impuesto, aquellos ingresos obtenidos por motivos de seguro de vida.

En cuanto a su forma de recaudación, Guatemala también es el país más eficiente, debido a que es la entidad encargada de administrar este tributo (SAT), la que establece el monto del impuesto, y también actúa junto a ella la CGC. Pero dentro de los países que dan mejores facilidades de pago, se encuentra España y Argentina, debido a que establecen que el impuesto puede fraccionarse en pagos, a diferencia de que en España no se establece un interés, y en Argentina si.

Algunos impuestos directos, como se vió anteriormente, se establecen sobre bienes inmuebles, tal es el caso del **Impuesto sobre bienes inmuebles**, el cual se encuentra regulado en Guatemala y en Argentina, en ambos países este impuesto es recaudado y administrado por los Municipios, o por los Sub gobiernos en el caso de Argentina, y grava la propiedad de bienes inmuebles que se encuentran dentro de su territorio.

Su tipo impositivo es de manera progresiva, pero es importante mencionar que en Guatemala, se establece la exención hasta cierto valor del bien, es decir, exenta del impuesto los bienes inmuebles que no excedan de Q.2,000.00. En el caso de

Argentina, se puede decir que es un impuesto Ad-valorem, ya que el tipo impositivo toma como base imponible el metro cuadrado de superficie del bien.

Al analizar estos dos países, se puede deducir que el país el cual recauda de manera real este impuesto y con más eficiencia, es Argentina, ya que toma como base para calcular el impuesto, la superficie del bien, siendo esta difícil de modificar, a menos que se realice mediante medios legales. Es decir, el impuesto en Argentina, se capta sobre un elemento real del bien. A diferencia que en Guatemala, como la base imponible es el precio establecido en el catastro, las personas pueden pactar un precio menor al valor real en las escrituras de enajenación del bien, o el catastro puede seguir sin modificaciones aunque el bien haya adquirido plusvalía por el paso del tiempo; siendo de esta manera, que el contribuyente realice elusión fiscal.

En cuanto a la recaudación de este impuesto, es importante mencionar que es un impuesto amigable con el contribuyente en ambos países, ya que puede ser cancelado por cuotas o en un solo pago, a elección del contribuyente.

Otro de los impuestos directos que recae sobre bienes inmuebles es el de **Transferencia onerosa de bienes raíces**, impuesto regulado solamente en los países de El Salvador, Honduras, Costa Rica, México y Argentina; en los demás países, esta transferencia es regulada dentro de Impuesto al valor agregado, siendo a consideración de la autora, la manera más adecuada para regular estas transferencias. La diferencia entre estos países, es que México es el único de los países que lo regula dentro del Impuesto sobre la renta, asimismo, establece un impuesto similar para los Sub-gobiernos, el cual es denominado impuesto sobre la adquisición de inmuebles.

El hecho generador de este impuesto, como su nombre lo establece, es la transferencia, tradición, enajenación o traspaso de bienes inmuebles, siempre y cuando estos sean de manera onerosa.

Su tipo impositivo es de manera proporcional en los países de Honduras, Costa Rica y Argentina, como que establece un porcentaje fijo, cualquiera que sea su base

imponible; a diferencia con México, que tiene un tipo impositivo mixto, ya que establece un monto fijo, y luego una cuota degresiva sobre el excedente del límite inferior. Asimismo, El Salvador, establece una base hasta un monto el cual está exento, y a partir de ese monto, si sobrepasa, se comenzará a cancelar el impuesto.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, se considera que El Salvador, cuenta con el impuesto más apegado al principio de capacidad de pago, debido que, al establecer una exención del mismo sobre cierto monto, no limita a sus ciudadanos el adquirir la propiedad de un bien inmueble; además es importante mencionar que este país tampoco cuenta con impuesto sobre los bienes inmuebles, es decir, basándose en esto se puede observar que para el gobierno de El Salvador, el poder adquirir un bien inmueble para la vivienda especialmente, es de suma importancia, dejando de esta manera que la adquisición de los mismos esté exento hasta cierto monto el cual se considera que a partir del mismo, el adquirente ya cuenta con una capacidad de pago expresa. Asimismo, el porcentaje establecido si supera el monto exento, es bajo.

En cuanto a los demás países comparados con los que gravan este hecho generador con el Impuesto al Valor Agregado, también se encuentran más apegados a los principios tributarios, debido a que los porcentajes establecidos para los mismos, no ascienden del 5%, a diferencia de México, que se puede considerar que es el más gravoso de los países analizados.

En cuanto a su forma de recaudación, el más eficiente dentro de estos países es Honduras, ya que la obligación de velar por el pago del mismo, recae sobre el Notario y sobre las oficinas registradoras del bien, ya que la misma, no puede registrar el traspaso, si en la escritura no se establece el pago del mismo por medio de depósito. Asimismo, es más eficiente debido a que dentro de dicha escritura se establece el valor del bien, mismo que da fe el Notario, y en caso de establecer un monto menor al valor real del bien, este incurrirá en responsabilidad. Por lo antes expuesto, es menos probable que los sujetos pasivos, intenten darle un valor distinto al real al bien sujeto a enajenación.

El **Impuesto sobre bienes personales** es regulado solamente en Argentina. Es un impuesto extraordinario, ya que su propia ley establece que es creado por urgencia por el término de 9 períodos fiscales en 1991, pero al igual que los otros impuestos, este con el paso del tiempo, fue modificado y aplazado por más tiempo, debido a que el Estado, pudo observar que es un impuesto que genera ingresos a sus arcas, ya que recae directamente, sobre los bienes inmuebles, sobre cuentas corrientes y sobre el efectivo que tiene una persona, siempre y cuando estos superen los \$ 305.000, el cual es declarado anualmente.

Su tipo impositivo es de manera progresiva, pero establece diferentes porcentajes dependiendo del hecho generador.

Al estudiar este impuesto, se puede decir que por una parte, es similar al impuesto sobre bienes inmuebles regulado en otros países, a diferencia que su recaudación es por parte del Gobierno Estatal, y genera cierta similitud en cuanto al impuesto sobre la renta en el caso del dinero en efectivo y las cuentas corrientes, pero es importante mencionar, como se vio anteriormente, que este impuesto ha generado cierta recaudación considerable para Argentina, que debido a su eficiencia, en lugar de derogarla en el tiempo establecido, solamente se modificó. Asimismo no se genera doble tributación, debido a que no existe en Argentina otro impuesto que grave el mismo hecho generador, es decir, dentro del impuesto sobre las ganancias, no se encuentra gravada la propiedad de ciertos bienes, sino el aumento de patrimonio generado por los bienes regulados con el impuesto de bienes personales.

Por último, dentro de los impuestos directos no podía faltar aquel que recae **Sobre premios y venta de boletos de lotería**, los cuales son analizados juntamente, ya que a pesar de que es diferente hecho generador, recaen sobre bienes que se derivan uno de otro; solamente Honduras, grava ambos hechos generadores, México y Argentina, gravan los premios obtenidos por los mismos. Estos países, establecen una ley específica para el mismo, o un apartado especial dentro de otra ley para los mismos, pero es importante mencionar, que en Argentina, el impuesto corresponde a los Sub gobiernos, el establecer sus elementos, es decir, en cada

Estado, se establece diferente tipo impositivo, período impositivo y forma de recaudación.

En cuanto a la venta de boletos de lotería, el sujeto pasivo es toda aquella persona que enajene los mismos, y su tipo impositivo es de manera proporcional, aplicado al valor de venta de los boletos. A diferencia de otros países, este impuesto no está regulado, debido a que la venta es gravada con el IVA, o en otros países como Guatemala, debido a que la venta de boletos de lotería se realiza para fines benéficos y por fundaciones, la venta de los mismos está exenta.

Los premios de lotería, en los países que no se encuentran analizados, están gravados con el ISR.

En cuanto al tipo impositivo, Honduras es el único país que contempla la exención para aquellos premios que no excedan de L. 30,000.00, pero al igual que los otros dos países, su tipo impositivo es de carácter proporcional, es decir se le aplica un porcentaje sobre cualquiera que sea el premio. De los países analizados, Honduras es el más justo en cuanto al porcentaje establecido, debido a que grava solamente con el 10% del premio, a diferencia de Argentina, el cual grava hasta el 30% del premio.

Su forma de recaudación es mediante la retención por parte de las entidades que otorguen el premio, forma de recaudación, la cual a consideración de la autora, es la más efectiva en estos casos, especialmente en aquellos países en los cuales su tipo impositivo es alto.

De acuerdo a lo establecido anteriormente, es evidente que de los países analizados anteriormente, Argentina y Honduras son los dos países que utilizan el método de imposición directa sobre la mayoría de bienes.

Esto quiere decir, que consideran más eficiente la recaudación con el método directo, es decir, tiene mayor control sobre los contribuyentes y sobre la base imponible del mismo, generando de esta manera, mejores ingresos por parte de los impuestos directos.

B) Impuestos indirectos

Una vez analizados los impuestos directos establecidos en cada país de acuerdo a su legislación y presupuesto, es importante analizar aquellos impuestos que generan mayor recaudación para el Estado, debido a la cantidad de actividades y productos que se han gravado en los ocho países sujetos a investigación.

El primer impuesto a analizar será el más importante, es decir, el que se aplica en todos los países analizados, siendo este, el **Impuesto al valor agregado**, aunque el mismo es nombrado de diferente manera en todos los países, los elementos son los mismos, por lo tanto, cuando se habla de impuesto al valor agregado, es aquél impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios de El Salvador; el impuesto sobre ventas en Honduras; impuesto general sobre ventas en Costa Rica; y el impuesto al valor añadido en España.

Este impuesto, está regulado en cada uno de los países con su ley especial, a excepción de Nicaragua, que codifica en una sola norma todos los impuestos establecidos en su territorio. En todos los países, el mismo es considerado como un impuesto estatal, ya que corresponde a los gobiernos centrales el encargado de recaudarlo y de administrarlo.

En cuanto al hecho generador, la totalidad de los países grava la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles, derechos reales y la prestación de servicios, no existe diferencia en cuanto a este elemento en todos los países.

En cuanto al sujeto pasivo, es importante mencionar que, debido a que es un impuesto indirecto, este se traslada a lo largo del proceso, hasta llegar al consumidor final, es decir, el consumidor final, es el que soporta el impuesto, ya que a este se le va recargando el IVA cancelado con anterioridad por los responsables del mismo, durante el proceso de producción y venta del bien. En cuanto al sujeto pasivo, Costa Rica a diferencia de los otros, establece con claridad quiénes cancelan este impuesto en el caso de prestación de servicios, los cuales dentro de

los mismos menciona a restaurantes, parqueos, cantinas, talleres de mecánica, servicios de revelado entre otros. Situación la cual es muy efectiva en este caso, ya que se puede observar que los negocios que establece, la mayoría son constituidos de forma legal, pero tienen características de ser informales, lo cual, el legislador al momento de enumerarlos, no les deja salida alguna para poder evadir el impuesto, y especialmente, el de la obligación de emitir la factura para poder declarar el impuesto.

El tipo impositivo de este impuesto es el de tipo proporcional en general, el cual se aplica sobre el precio de venta final del producto o del precio que se le asigna a la prestación de servicio, es decir, al precio que se estipula en el documento denominado factura. En Argentina, se da la excepción, ya que se aplica un porcentaje general, y un porcentaje mayor sobre ciertos bienes como el consumo de gas y energía eléctrica. Entre los países que aplican la tasa más baja se encuentra Guatemala y Honduras, Nicaragua, en el caso del consumo de energía eléctrica residencial; y el país con tasa más alta es Argentina en el caso de los bienes especiales, y en segundo lugar España.

La forma de recaudación en todos los países, es mensual, mediante la presentación de declaración jurada, junto con el pago del impuesto. En Guatemala, se puede decir establecer que al momento de declarar el impuesto, se puede deducir del pago del IVA, el IVA ya cancelado al momento de adquirir bienes o la prestación de servicios, es decir, se presenta el total de ventas realizado por medio de facturas, y asimismo, para deducir el IVA, se presentan las facturas de compras realizadas, siempre y cuando éstas estén relacionadas con la actividad que se va a realizar. Método muy eficiente y amigable con el contribuyente, ya que de esta manera, se evita que el impuesto sea confiscatorio.

De lo anterior, podemos deducir que, de los países analizados, Guatemala es el país que grava de la menor manera la venta de bienes y la prestación de servicios, permitiendo que el consumidor sobre el que recae el impuesto, no sienta confiscatorio el mismo, y que al momento de adquirir un bien o un servicio, este no

se encarezca por motivos del impuesto, aumentando la oferta y la demanda especialmente de bienes locales.

Asimismo, su forma de recaudación es la más correcta, ya que el impuesto por si solo se va recaudando con ayuda de la población, especialmente de aquellas personas que se dedican a la venta de los bienes y a la prestación de los servicios. Es un impuesto que contribuye a la economía del ente recaudador, debido a que al final, este solo debe velar por aquel que presta el servicio y vende el bien, y no a los consumidores finales como tales.

Dentro del impuesto al valor agregado, se encuentra el **Impuesto al valor agregado sobre las importaciones**, impuesto que por motivos de hacer más comprensiva la lectura de este trabajo, se analiza de manera separada del IVA generado por la venta de bienes y la prestación de servicios.

Este impuesto recae sobre bienes muebles y prestación de servicios, pero su hecho generador en sí, es la introducción de los mismos, a un país del cual no provienen mediante aduanas establecidas legalmente. Está regulado en todos los países en la misma ley que regula el IVA sobre bienes y servicios, pero es importante separarlos, debido a que algunos elementos del mismo, cambian con relación al otro IVA.

Como se mencionó anteriormente, el hecho generador del mismo es la internación definitiva de bienes muebles o de servicios, a diferencia que en este caso, el sujeto pasivo y el que cancela el impuesto al momento de introducirlos es el importador. Es decir, este debe cancelar inmediatamente el impuesto de lo que importó al país, el cual al incumplirlo, tendrá como consecuencia el no poder retirar de aduanas el producto importado.

Pero a pesar de lo mencionado anteriormente, el impuesto sigue siendo indirecto, y aunque el importador es el encargado de cancelar el impuesto al momento de introducirlo al país, este puede repercutirlo sobre el comprador mayorista o distribuidor, y este a su vez, al consumidor medio y por último el consumidor final,

es decir, al final, el impuesto que se cancela por motivo de importación, termina siendo el IVA sobre venta de bienes muebles y la prestación de servicios.

Sus tipos impositivos son los mismos para todos los bienes que ingresen a los países, a excepción de España que establece un tipo impositivo menor sobre ciertos bienes de uso común para la sociedad, el cual desciende de 21% general al 10% sobre dichos bienes, disminución realmente significativa.

Como se pudo establecer en la doctrina, dentro de los impuestos indirectos se encuentran aquellos de carácter especial, es decir, que gravan un bien en específico; muchas veces, estos impuestos adquieren la característica de ser impuestos parafiscales, es decir, gravan ciertos bienes, que se consideran que no traen beneficios a la población, y son gravados para disminuir su consumo, dentro de este tipo de impuestos de carácter especial se establecen los siguientes:

El impuesto sobre cigarrillos y tabaco, impuesto que dentro de los parafiscales, es considerado el más beneficioso para la población, debido a que por las causas sobre la salud de los ciudadanos, se establece tipos impositivos altos, generando menos demanda sobre este bien. Los tipos impositivos para este impuesto ascienden incluso sobre el 100%, tal es el caso de Guatemala y México, países que establecen los tipos impositivos más altos, con carácter proporcional. Igual es el caso de Costa Rica y Argentina.

En el caso de El Salvador y España, se establecen dos tipos de impuesto, pero estos no generan doble imposición, ya que se grava un precio fijo sobre cada unidad de cigarrillo, el cual se puede decir que su hecho generador es la producción; y se aplica un impuesto ad valorem de carácter proporcional, al precio de venta, el cual se puede establecer que su hecho generador, es la transferencia del mismo.

Honduras y Nicaragua establecen un precio fijo, pero sobre el millar de cigarrillos, es decir, no lo establecen sobre el monto generado por los mismos, sino por la cantidad producida.

Todos los países analizados regulan este impuesto con carácter especial, y establecen como hecho generador la producción e importación del mismo, a diferencia de España que considera como hecho generador, su consumo. Es importante mencionar que en cuanto a la producción de este bien, las leyes se refieren a aquella que se realiza de manera periódica y en cantidades exorbitantes, es por esto, que como sujetos pasivos, se encuentran los fabricantes del mismo, pero se exceptúan aquellos que los realizan de manera artesanal, exceptuando dentro de estos a México, el cual si establece un tipo impositivo para aquellos puros que se realicen a mano.

La forma de recaudación del mismo es mensual, el cual se entera a la administración tributaria por medio de declaración jurada junto con el pago del impuesto.

En cuanto a este impuesto, se considera que Honduras y Nicaragua, son los dos países a los que la fiscalización y recaudación de este impuesto es más difícil, ya que debido a que su tipo impositivo no se basa en lo que se adquiere por el bien, es decir por dinero, sino que este se adquiere por el mismo bien, es más propenso a que se realice la evasión del impuesto. Esto debido a que es menos probable que la administración pueda fiscalizar la producción del mismo, a los documentos contables en el caso de las facturas. Es por esto que en cuanto a recaudación, ambos países podrían presentar deficiencias.

Con respecto a los tipos impositivos de este impuesto, no pueden ser declarados de confiscatorios, debido a que son impuestos establecidos sobre bienes de consumo excepcional, no de consumo diario, ni de importancia para el sostenimiento de una familia, y por ser de carácter parafiscal, que busca además de financiar el Estado, proteger la salud de la población.

Es importante mencionar que en Argentina, además del impuesto establecido anteriormente, se estableció en 1992 un impuesto extraordinario denominado Impuesto de emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos, el cual se estableció por el plazo de 3 años, pero fue aumentado su período impositivo hasta el 2012. En cuanto a este impuesto, no se puede establecer que hubo doble

imposición, ya que no grava lo mismo que el impuesto establecido en la Ley de Impuestos Internos, sino que grava la venta final del cigarrillo, gravando en este caso, al consumidor final, y no al productor o importador.

Asimismo, se crea otro gravamen sobre los cigarrillos, el cual forma de recaudación no es por parte del Estado, es decir, es un impuesto que su forma de recaudación es por arriendo, ya que el encargado de administrar este impuesto es la Comisión Nacional Asesora Permanente del Tabaco, el cual es destinado para atender problemas críticos económicos y sociales de las áreas tabacaleras, es decir, este impuesto es creado de forma extraordinaria para beneficiar a un grupo determinado de personas. No puede señalarse con este impuesto que existe doble imposición, debido a que recae sobre la venta del producto, es decir, sobre el precio final de venta del paquete de cigarrillos, por lo tanto los elementos no son los mismos que el impuesto especial sobre tabaco establecido anteriormente.

Otro de los impuestos especiales que se puede decir que cumple con la función parafiscal, es el **Impuesto sobre cervezas y bebidas alcohólicas**, en la práctica, se establecen elementos diferentes en la mayoría de los países para cada uno, pero por motivo de estudio, se analizarán conjuntamente en este trabajo de investigación.

Guatemala, es el único país que establece en una ley especial el gravamen sobre la producción e importación de estos bienes, y la ley fue creada, para establecer el impuesto, a diferencia de El Salvador, el cual está inmerso en una ley especial, pero esta regula además del impuesto sobre estos bienes, también regula lo relacionado con la producción de estas bebidas, el método de envase, la forma del etiquetado, entre otros, es decir, es una ley general sobre las bebidas alcohólicas.

En el caso de Honduras, Costa Rica, México, Argentina y España, este impuesto se encuentra regulado junto con otros impuestos especiales, y Honduras, ni siquiera separa el mismo de las bebidas gaseosas, preparadas, jugos, leche, entre otros, ya que la ley que grava este impuesto, fue creada para el fortalecimiento del sistema tributario.

El hecho generador de este impuesto en todos los países es la salida de estas bebidas de los depósitos de los fabricantes, ya sea para su distribución, o para el consumo propio, así como la importación de los mismos al territorio nacional, es por esto que como sujetos pasivos, se encuentra a los fabricantes y los importadores del mismo.

En el caso de las cervezas, su tipo impositivo es de carácter proporcional en Guatemala, Honduras y Argentina. Argentina y Guatemala lo establecen como porcentaje, a diferencia de Honduras que lo establece como un valor fijo sobre el litro, no sobre el precio de la bebida. En el caso de las bebidas alcohólicas, su tipo impositivo es de carácter progresivo, pero este no recae sobre el precio de venta del producto, sino del volumen de alcohol por litro, a excepción de Guatemala que si regula el tipo impositivo proporcional sobre las bebidas alcohólicas.

El Salvador, al igual que en los demás impuestos específicos que regula, establece dos tipos de impuesto, el que recae sobre el precio de venta del producto (ad-valorem) y otro establecido sobre el contenido alcohólico de las bebidas.

De los países mencionados anteriormente, el que establece un tipo impositivo más alto es México, llegando a un tipo impositivo hasta el 50% sobre la graduación alcohólica, y el más bajo es Guatemala.

En cuanto al tipo impositivo, se considera que el más acertado para gravar este tipo de impuestos es el establecido de manera proporcional sobre el precio de venta, ya que es más probable, que el precio de venta del mismo, sea mayor al porcentaje de alcohol que tiene la misma bebida alcohólica. Por ejemplo, un vodka que contenga 15% de alcohol, pero el precio de venta es de Q250.00. De esta manera, aplicando el tipo impositivo sobre el precio de venta, la recaudación será mayor, que aquella recaudada en base al porcentaje de alcohol.

La forma de recaudación de este impuesto es mediante declaración jurada, la cual se debe de realizar mensualmente, declarando el total de producto egresado de las bodegas, por medio de la emisión de la factura correspondiente. Asimismo junto con la declaración deberá realizarse el pago del impuesto. En el caso de la importación,

junto con la determinación de los derechos aduaneros, y debe ser cancelado con anterioridad a retirar el producto de las bodegas de aduana.

La forma de recaudación del presente impuesto es adecuada, debido a que este impuesto recae sobre el productor, es decir, la primera persona que realiza la venta del producto, por lo tanto, este no puede ser retenido por alguna otra persona, pero es importante mencionar, que el productor o importador, al igual que todos los impuestos indirectos, puede repercutir este impuesto a la persona que le transfiere los productos. Asimismo, se grava a estas sujetos pasivos, debido a que en la mayoría de países, los productores o importadores, son empresas multinacionales, o nacionales de renombre.

Otro de los impuestos parafiscales que existen es el de Armas de fuego y municiones establecido en El Salvador, el cual grava la venta y cualquier otra forma de transferencia de este bien, así como la importación del mismo, estableciendo como sujeto pasivo al productor o al importador, por lo tanto, es recaudado mensualmente por la administración tributaria, mediante la declaración jurada con el pago del impuesto de las ventas realizadas.

Su tipo impositivo es de manera proporcional, y es un tipo impositivo alto, cualquiera que sea el precio del arma o munición.

Se considera un impuesto parafiscal, debido a que se puede deducir que lo que protege es la seguridad de la sociedad salvadoreña, partiendo con la realidad social que afecta a ese país en cuanto a la seguridad se refiere. Por lo tanto, el establecer un tipo impositivo alto sobre estos bienes, cumple con la función de que pocas personas puedan comprarlas, y si pueden adquirirlas, son aquellas personas que cuentan con bastante capacidad contributiva. A pesar de que se puede decir que con este impuesto no disminuirá la delincuencia en el país, ya que las armas de fuego pueden ser obtenidas ilegalmente, el mismo puede ayudar.

Existen otros impuestos indirectos los cuales no son creados con la finalidad de gravar ciertos bienes de manera parafiscal, sino que estos impuestos son creados para gravar la adquisición, producción, importación y venta de bienes específicos

es decir, la mayoría de estos productos, son de consumo selectivo, y gravan especialmente a aquellas personas que por adquirir estos bienes o servicios, demuestran su capacidad económica.

Dentro de estos se encuentran los siguientes:

Sobre derivados del petróleo, gasolinas, diesel y conglomerado de combustibles. Impuesto el cual es de carácter específico y es establecido en todos los países a excepción Honduras, Argentina y España. Guatemala y El Salvador, si establecen una ley especial para la creación de este impuesto, a diferencia de Nicaragua y Costa Rica, los cuales lo regulan junto con otros impuestos.

El hecho generador de este impuesto es la distribución, enajenación o la importación de los productos derivados del petróleo crudo y los combustibles, por lo tanto, recae sobre los importadores, productores y distribuidores de los mismos. Es importante hacer mención, que en el caso de Costa Rica, se puede deducir que existe monopolio sobre este bien, ya que la ley establece específicamente, que el sujeto pasivo del mismo será la RECOPE.

La cuota del impuesto en Guatemala, Nicaragua, Costa Rica y México no recae sobre el precio de los productos, sino que este se establece dependiendo del tipo de producto que es, pero este, siendo este de carácter proporcional, y es importante mencionar, que no se grava con un porcentaje, sino se establece la cuota exacta que debe ser aplicada dependiendo del tipo de producto.

El Salvador, es el único país que grava este impuesto en base a un tipo impositivo que recae sobre el precio internacional del barril del petróleo, y lo grava por medio de cuota progresiva inversa, ya que mientras mayor es el precio del barril, el porcentaje desciende.

Su forma de recaudación en Guatemala, es mediante retención por parte del distribuidor o productor, al momento de emitir factura correspondiente, y despacharlo a las gasolineras, consumidores, etc, y este es el que debe cancelar el

impuesto al igual que los otros países, mediante declaración jurada presentada mensualmente, y semanalmente en el caso de Guatemala.

De acuerdo a lo establecido anteriormente, se puede deducir que dentro de los países que regulan este impuesto, el tipo impositivo más adecuado es el establecido sobre el galón o litro de gasolina o de productos derivados del petróleo, debido a que este producto es despachado mediante estas unidades de medida. De esta forma, la recaudación del mismo será mayor, y recaerá específicamente sobre aquellas personas que demuestran su capacidad contributiva al adquirir cierto bien. Es decir, los contribuyentes cancelarán de acuerdo a su capacidad contributiva este impuesto.

Con lo que respecta a este impuesto, se puede decir que existe doble imposición en cuanto estos bienes, ya que se establece el impuesto mencionado anteriormente, y el de **Mantenimiento vial y vías públicas**, ambos impuestos gravan la enajenación e importación de los derivados del petróleo y establecen como sujeto pasivo al importador o enajenante de dichos bienes, a pesar que su destino sea otro.

Otro de los impuestos que se establecen sobre productos de consumo irregular y de carácter especial, solamente por una parte de la población es el que recae **sobre combustibles líquidos, naftas y gas natural**. El hecho generador de este impuesto es la transferencia a título oneroso o gratuito de estos productos, al igual que la importación de los mismos, el sujeto pasivo solamente pueden ser personas jurídicas, debido a que son estas las que se encargan de la refinación y comercialización de estos productos debido a su complejidad.

Su cuota es de carácter proporcional, debido a que, dependiendo del producto que se trate, se establece un porcentaje sobre el precio de venta del mismo. Y su forma de recaudación es mensual mediante declaración jurada con el pago del impuesto.

El Impuesto sobre **Hidrocarburos compartibles** es un impuesto establecido solamente en México y España y a pesar de que es muy parecido al establecido anteriormente, en México, si se hace la separación de ambos impuestos, ya que no recae sobre los mismos productos aunque tengan similitudes.

Pero al analizar ambas leyes en el caso de México, se puede deducir que regulan hechos generadores diferentes, ya que este regula la exploración y extracción de los hidrocarburos, a diferencia del otro que grava la distribución e importación, y de los hidrocarburos ya transformados para poder ser utilizados por los automóviles.

Su cuota es de carácter fijo, debido a que la ley solamente establece un monto sobre la fase de exploración, y otro monto en base a la fase de extracción. No se aplican porcentajes ni cuotas progresivas o proporcionales sobre lo que se explore o se extraiga, sino este se aplica al sujeto pasivo, sea cual sea la cantidad que extraigan del mismo.

En el caso de España, si es el consumo el que se grava, y su tipo impositivo es igual al establecido en el impuesto anterior, ya que es de manera proporcional, y la cuota se establece dependiendo del producto que se trate sobre el litro, tonelada gigajulio, entre otros.

La forma de recaudación de los mismos es mediante declaración jurada presentada junto con el pago del impuesto por parte de los sujetos pasivos mencionados anteriormente.

En lo que respecta a este impuesto, el impuesto sobre Hidrocarburos compartibles establecido en México, puede caber dentro de los establecidos por regalías en otros países, ya que el hecho generador es el mismo, la exploración y extracción de ciertos productos; y en el caso de España, se podría adecuar sobre el impuesto sobre combustibles y derivados del petróleo, aunque la legislación lo establece como hidrocarburos compartibles.

Guatemala y Costa Rica, son los únicos países que regulan el **impuesto sobre el Cemento**, con la diferencia que en Guatemala es un impuesto general, en Costa

Rica, es un impuesto específico para Cartago, San José y Guanacaste. Pero a pesar de lo mencionado anteriormente, el hecho generador de ambos es la venta del cemento, y en el caso de Guatemala, la importación también.

Este impuesto en cuanto al tipo impositivo también presenta cierta diferencia, ya que en el caso de Guatemala se establece una cuota específica por cada bolsa de cemento y en Costa Rica, es un tipo impositivo proporcional. Su forma de recaudación es mensual el cual es presentado mediante declaración jurada por parte de los fabricantes o importadores.

Se puede deducir que este impuesto, es establecido en ambos países, debido a que en los mismos existe monopolio en cuanto a este bien, como ya se sabes en Guatemala, el cemento es el monopolio más conocido a nivel nacional, y en Costa Rica, establece el impuesto sobre el cemento producido en ciertas regiones que se dedican a la producción del mismo; por lo tanto, la imposición sobre este bien, genera ingresos fijos para el país, sea cual fuere la cantidad vendida mensualmente.

El impuesto sobre aguas gaseosas y saborizadas, se establece en todos los países con excepción de Nicaragua y España, este impuesto es de carácter específico y es regulado en el caso de Guatemala y El Salvador, por medio de su ley específica. En los demás países, mediante leyes que regulan y establecen otros impuestos o reformas a los mismos.

Este impuesto grava como hecho generador al igual que los demás impuestos específicos, la producción y enajenación de estos productos, y recae sobre el productor y el importador.

El tipo impositivo se establece sobre la unidad de medida del litro, a excepción de Costa Rica y Argentina, los cuales gravan el bien en sí, dependiendo del tipo de bebida que se trate. El Salvador establece asimismo el impuesto Ad-Valorem sobre el precio de venta al público de este producto. Su forma de recaudación es de

carácter mensual y se realiza por medio de declaración jurada por parte de los sujetos pasivos.

Otros de los impuestos completamente especiales se encuentra el de **Consumo selectivo de determinados artículos**, el cual, en todos los países analizados, se gravan diferentes productos, pero todos tienen la característica, de ser objetos que adquieren aquellas personas que cuentan con una capacidad de pago superior a la normal, y objetos los cuales no son considerados esenciales para las necesidades de la sociedad.

Entre los países que los regulan se encuentra: Honduras, el cual grava aquellos productos como peces, café, té, perfumería, cosméticos, electrónicos, joyas, vajillas, juguetes entre otros; México. Sobre plaguicidas y alimentos no básicos como golosinas, chocolates, helados, pasteles, entre otros; Argentina: joyas, piedras preciosas, oro, plata, ropa; y por último España, que no está establecido como impuesto selectivo sobre el consumo, pero es un impuesto que grava el consumo de carbón y el suministro de electricidad.

A pesar de que en todos los países se gravan diferentes bienes, el hecho generador es la comercialización y enajenación de esos productos, y recae sobre los productores, fabricantes e importadores de los mismos.

Sus tipos impositivos son de manera proporcional, y se calcula dependiendo del objeto que gravan. A diferencia de España, que en el caso del carbón, este se calcula sobre gigajulios y es de manera progresiva.

Su forma de recaudación es de manera mensual, por medio de declaración jurada de las ventas realizadas, a diferencia de España que es de manera trimestral. Esta declaración debe realizarse con el pago del impuesto.

Al analizar este impuesto, se puede deducir que es un impuesto que recae especialmente sobre los productores de estos productos, pero debido a que este impuesto repercute sobre el consumidor final, el impuesto finalmente recae sobre aquellas personas que cuentan con una alta capacidad contributiva, especialmente

en Argentina, el cual recae sobre objetos sumamente costosos en cuanto a minerales y piedras preciosas, y los precios de los mismos, son mayores a los que por ejemplo, un helado en el caso de México, asimismo, el tipo impositivo aplicable es un porcentaje alto. En Guatemala, realmente no existen bienes sujetos a este tipo de impuesto, debido a que la mayoría de bienes ya se encuentran gravados con el IVA o con impuestos especiales.

Dentro de los impuestos de consumo selectivo, también se encuentra aquel que grava el **consumo selectivo de vehículos**, establecido solamente en Honduras y en Argentina, este al igual que todo impuesto selectivo grava la fabricación o la importación de este bien, siendo de esta manera el sujeto pasivo el fabricante o el importador.

El tipo impositivo en el caso de Honduras es de carácter progresivo, el cual dependiendo del valor del bien se le aplica un porcentaje cada vez más elevado, y en el caso de Argentina, es de carácter proporcional, el mismo porcentaje se aplica sobre cualquier vehículo y cualquier valor, al igual que los impuestos mencionados anteriormente, su forma de recaudación es mensual y se realiza por medio de declaración jurada.

Como se vio anteriormente, los impuestos indirectos pueden gravar también la prestación de servicios específicos que no sean gravados mediante el IVA. El país que regula especialmente la prestación de servicios fuera del Impuesto al valor agregado es México. Este país cuenta con una ley especial que grava la prestación de ciertos servicios como mediación, agencia, representación, correduría, entre otros, y como sujeto pasivo serán las personas que presten estos servicios.

Su tipo impositivo es de manera proporcional en la mayoría de los casos, a excepción de un porcentaje menor a la prestación de servicios prestados a través de redes de telecomunicaciones.

La forma de recaudación de este impuesto es de manera mensual, y debe ser cancelado al siguiente mes de haber prestado el servicio. Se realiza mediante declaración jurada.

En cuanto a este impuesto, se deduce que es un impuesto meramente específico y que grava netamente a aquellas personas que presentan una capacidad de pago elevada, debido a que los servicios que establece como hecho generador, no son servicios que toda la población de México, es un impuesto a pesar que no establece que el sujeto pasivo es el que adquiere el servicio, es claro que como en la mayoría de los impuestos indirectos, sobre el que recae el impuesto es sobre el adquirente o consumidor final.

Algunos impuestos gravan actos y contratos que se celebran entre personas tanto jurídicas como naturales, y entre estos se encuentran:

Impuesto sobre seguros y otros bienes se regula solamente en Argentina, en una ley que fue parcialmente derogada, pero no se derogó el apartado sobre este impuesto. Se considera de carácter específico, por cuanto grava primas de seguros que se contraten establece como sujeto pasivo las entidades de seguros.

Su tipo impositivo es proporcional, ya que establece un porcentaje específico sobre cualquiera que sea el valor de la prima, asimismo, es importante mencionar que existe una excepción a la cual se le aplica un tipo impositivo menor sobre las primas de seguro de accidente de trabajo.

Este impuesto se grava mensualmente, y es recaudado por la Administración Tributaria mediante declaración jurada junto con el pago del impuesto.

Otro impuesto de este tipo es el de **timbres fiscales y sellos** el cual se encuentra regulado en Guatemala y Nicaragua como un impuesto general estatal, y en Argentina como impuesto provincial, ya que la misma ley, le otorga la facultad de recaudarlo y administrarlo a las Provincias.

Este grava la emisión y suscripción de actos y contratos jurídicos que se establecen en la ley, el cual es cancelado por las personas que emitan o suscriban los documentos, estas pueden ser naturales o jurídicas.

Su tipo impositivo en Guatemala es de dos tipos, uno de manera proporcional sobre el valor de actos y contratos en general, y una cuota específica para contratos y actos específicos, el cual se regula de manera fija, dependiendo del acto que se trate. Su período impositivo, a diferencia de los impuestos mencionados anteriormente, es de manera inmediata, ya que surge al momento de realizar el acto o contrato, y este debe ser cancelado en los tres países, por medio de la adherencia de timbres fiscales, y en Nicaragua se cancela con el otorgamiento de la escritura.

De acuerdo a los dos impuestos mencionados anteriormente, es claro que su tipo impositivo debe ser de manera proporcional, debido a que todo acto y negocio jurídico presenta diferencia en los precios establecidos, es decir, como ejemplo, se puede celebrar un contrato de compraventa tanto de cien mil quetzales como de un millón, y es por esto que no se puede establecer un tipo progresivo, ya que no existe un límite en el valor de ciertos actos.

El mismo caso es el de las primas de seguro, las cuales como ya es de conocimiento, estas dependiendo de la persona asegurada, de sus actividades y de ciertos elementos que presente, así será el valor de la prima que se le otorgará. Es por esto que tampoco se puede establecer un tipo de impuesto progresivo. Por lo dicho anteriormente, en este impuesto, el tipo impositivo establecido es el medio correcto para gravar el impuesto y para poder recaudarlo con justicia para la sociedad.

En cuanto al impuesto sobre timbres fiscales y sellos, la manera de recaudarlo es considerada la más adecuada, y en este tipo de impuesto, el agente recaudador sigue siendo la Administración Tributaria, pero existen entidades del estado, que ayudan a la misma a que no exista evasión fiscal por parte de los sujetos pasivos gravados con este impuesto. Este es el caso de los Registros en los países

mencionados anteriormente, en donde el registro no permite la inscripción de ese acto jurídico si no se prueba fehacientemente que el impuesto ha sido cancelado en su totalidad.

Ahora bien, en el primer cuadro de cotejo, se puede observar cierta separación de algunos impuestos, de acuerdo al bien que gravan o a los servicios que gravan, los cuales tienen relación estrecha en base al objeto que gravan. Este es el caso de los impuestos establecidos sobre los vehículos, dentro de los cuales se encuentra gravado el mismo bien, pero diferente hecho generador para cada impuesto.

El primero que se analizará será el de circulación de vehículos, el cual se encuentra presente como un impuesto en sí solamente en Guatemala, por medio de una ley específica. El otro país que se estableció es Honduras, pero este no lo regula como un impuesto sino como una tasa. Por lo tanto, no entra dentro del cuadro de análisis de los impuestos.

Su hecho generador como bien lo establece su nombre, es la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos dentro del territorio nacional de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo tanto, el responsable de cancelar este impuesto es el propietario del bien.

Su tipo impositivo no se basa sobre un monto, sino sobre una característica del bien que es el año de fabricación del vehículo, por lo que establece diferentes porcentajes sobre el mismo, estableciendo el más bajo a aquellos vehículos que tengan más tiempo de existir a aquellos que son del año en curso. Asimismo establece tipos impositivos específicos sobre vehículos con características especiales, al igual que los vehículos terrestres y marítimos los cuales son gravados dependiendo del kilogramo de peso bruto que tengan los mismos.

Su período como bien lo establece es anual, y su forma de recaudación no es mediante declaración jurada, ya que la misma administración tributaria, ya cuenta

con un registro en donde establece que automóviles están inscritos con el nombre de cada contribuyente.

En cuanto a este impuesto, a criterio de la autora, puede llegar a ser injusto, no en cuanto al monto que hay que cancelar por el mismo, sino por su hecho generador, el cual a pesar de que no se realice, el impuesto debe cancelarse.

Lo dicho anteriormente se deduce debido a que una persona, puede tener un vehículo, pero cuenta con alguna limitación médica o física contraída; o el vehículo cuenta con desperfectos mecánicos o que este sea inservible. En los casos mencionados anteriormente, ninguna de las dos personas circula el vehículo, en ningún día del año, pero por el simple hecho de que el mismo esté registrado a su nombre en el registro de vehículos, este debe cancelar el impuesto, a menos que el mismo realice ciertos procedimientos administrativos para establecer que ese vehículo no lo circula, pero, la mayoría de personas no se someten a este tipo de procedimiento. Es decir, el hecho generador de este impuesto, está mal establecido en la ley, ya que, si el contribuyente, no realiza el procedimiento administrativo, el vehículo seguirá siendo gravado a pesar de que este no sea circulado.

Sobre los vehículos también recaen dos impuestos que son parecidos, pero tienen mínimas diferencias en los países, de esta forma se analiza el **impuesto por primera matrícula de vehículos** regulado en Guatemala, El Salvador y España, y el de **propiedad de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones y su transferencia** regulado en Costa Rica y México.

El primer impuesto constituye como hecho generador el adquirir la matrícula del vehículo por primera vez, es decir, al momento que se adquiere por primera vez un vehículo saliendo de la agencia, o al momento de importarlo. Y el segundo impuesto, grava la propiedad del vehículo en Costa Rica, y en México, la tenencia del mismo. Sus sujetos pasivos son todas aquellas personas que soliciten la inscripción del vehículo a su nombre, y por lo tanto son las propietarias.

Su tipo impositivo es de manera progresiva en el caso de Guatemala, Costa Rica y México, en donde dependiendo del valor del vehículo, mientras más alto el precio,

más alto el porcentaje que se aplica. En el caso de El Salvador, su tipo impositivo es de carácter progresivo, pero este se aplica dependiendo del tipo de vehículo que se trate y en España, se podría decir que es un impuesto más ecológico, ya que su tipo impositivo se basa dependiendo de la emisión de CO2 que ese vehículo genera.

De esta manera, la forma de recaudar ambos impuestos es mediante declaración jurada junto con el pago del impuesto antes de ser matriculado o al momento de adquirir la matrícula, a excepción de México que da la potestad de cancelarlo durante los tres primeros meses ante las oficinas de la administración tributaria.

Al analizar ambos impuestos, se puede deducir, que aunque en los países, los impuestos tengan diferente denominación, estos regulan los mismos elementos con algunas variaciones, es el caso de los impuestos analizados con anterioridad.

Al comparar estos cinco países, se deduce que el país que recauda de manera más eficiente es Costa Rica, ya que su tipo impositivo toma como base para calcularlo el precio del bien. A criterio de la autora, España, es el país que recauda de manera menos eficiente el impuesto, y la base sobre la que se calcula el mismo no es la más adecuada, ya que para el contribuyente, el cálculo del impuesto en base a esto es muy difícil de calcular, a menos que las autoridades o las empresas importadoras y distribuidoras, establezcan con claridad la emisión de CO2 que tiene el vehículo.

Asimismo, hoy en día, los vehículos están siendo fabricados de manera que emitan la menor cantidad de CO2 posible, y se crea un vacío legal, sobre aquellos vehículos que no lo emiten como en el caso de los vehículos eléctricos. De esta manera, la sociedad española, dejaría de adquirir vehículos que emitan CO2, con el fin de ahorrarse el pagar el impuesto.

En cuanto al impuesto mencionado anteriormente, en México, puede que exista una confusión con otro de los impuestos que grava a los vehículos, el cual es el **impuesto sobre automóviles nuevos**, que a simple vista y con los nombres de los mismos, se podría decir que existe una doble imposición, cuando realmente no lo hay.

No existe doble imposición en este caso, debido a que este impuesto no grava al propietario del vehículo o al adquirente, sino que grava a las personas que lo enajenen vehículos nuevos o importados, además, este impuesto su tipo impositivo si se basa sobre el valor del vehículo, y es anual, por lo tanto, se grava a las personas naturales o jurídicas que se dedican a la enajenación de este bien. La forma de recaudación es mediante pagos provisionales mensuales, y a final del año fiscal, el contribuyente debe cancelar el impuesto mediante la declaración jurada dentro de los tres primeros meses siguientes del ejercicio fiscal.

Una vez mencionado lo anterior, se puede establecer que aunque se grave el mismo bien, el hecho generador y sujeto pasivo no son lo mismo, por lo tanto, no existe doble imposición en el mismo.

Dentro de los impuestos indirectos, también existen algunos que gravan ciertos servicios o actividades en específico, los cuales son los siguientes:

En el cuadro de cotejo se realizó una división a aquellos impuestos que sean cobrados a favor de otra entidad que no es la Administración Tributaria, los cuales son aquellos impuestos en el caso de Guatemala a favor del INGUAT y en los demás países, a favor de la entidad encargada de la promoción del turismo en su país, por lo tanto, los impuestos que se mencionarán en este apartado, son por arriendo, ya que no los cobra ni los administra la entidad tributaria.

Es el caso del **impuesto de promoción de turismo y contribución por salida del territorio nacional** regulado en Guatemala, **prestación de servicios de hospedaje** regulado en Guatemala y **venta de pasajes aéreos al exterior** regulado en Honduras y Argentina. Estos tres impuestos aparte de la particularidad mencionada anteriormente, también son recaudados de manera mensual. Estos impuestos presentan como hechos generadores lo que su propio nombre establece.

En el caso de promoción de turismo y contribución por salida del territorio, su tipo impositivo es de cuota fija, es decir, establece una cuota en dólares por cada

persona que salga de viaje, este impuesto es pagado tanto por personas residentes y no residentes.

El de prestación de servicios de hospedaje, presenta como sujeto pasivo, a todos los hoteles, pensiones, entre otros que presten este servicio de manera comercial y constante, y también presenta una cuota fija sobre la tarifa del hospedaje.

Por último, el de pasajes aéreos al exterior es de carácter proporcional, ya que presenta un tipo impositivo fijo, sobre cualquiera que sea el valor del pasaje y a diferencia de los mencionados anteriormente, este debe ser recaudado por las líneas aéreas o compañías transportadoras, las cuales deben luego, ingresarlo a la entidad encargada del turismo en el país que se trate.

Este tipo de impuestos son muy beneficiosos para los países, y se puede observar, que los mismos están presentes en países en donde la promoción del turismo es muy importante, tomando como base a Guatemala. Si bien se sabe, el turismo genera ingresos para el país, no solo con estos impuestos y no solo para las personas recaudadoras del mismo, sino para los particulares que se asientan en lugares turísticos, es por esto, que la creación de estos impuestos para ayudar a la entidad promotora del turismo en los países, es de suma importancia. Asimismo, presentan la ventaja que son recaudados directamente por la entidad que los administra, de esta manera, se evita que los fondos sean desviados para otras causas y no cumplan su fin.

Dentro de los impuestos que gravan la prestación de ciertos servicios se encuentra el **impuesto sobre la telefonía**, regulado en Guatemala, Honduras y Argentina. Este impuesto establece como hecho generador la prestación del servicio de telefonía celular, fija o satelital, fijando como encargadas de cancelar el impuesto a todas aquellas empresas que se dediquen a la prestación de los mismos.

En los tres países su tipo impositivo es de diferente clase: en el caso de Guatemala, su tipo impositivo es de cuota fija, es decir, se establece un monto fijo sobre cada línea asignada de telefonía ya sea fija o móvil. A diferencia de Honduras, el cual es de manera progresiva y se aplica un porcentaje dependiendo del servicio que se

preste. Por último en el caso de Argentina, es de carácter proporcional, aplicando un porcentaje cualquiera que sea el servicio y cualquiera que sea el valor del mismo.

En cuanto a la forma de recaudación del mismo en los tres países es de la misma forma, de manera mensual, el cual debe presentarse declaración jurada junto con el pago del impuesto.

Este impuesto, en el caso de Guatemala, es de aplicación reciente, y se puede decir, que a pesar de que la sociedad haya manifestado su inconformidad con el mismo, su creación es muy inteligente, debido a que como bien se sabe, en Guatemala el adquirir una línea telefónica especialmente móvil ya es de carácter necesario, llegando al caso que hay personas que tienen dos líneas a su nombre. Es por esto que, aunque la cuota del mismo sea baja, el monto recaudado mediante el mismo será elevado, ya que la mayoría de personas, sea cual sea su capacidad económica, cuenta con una línea de teléfono.

Pero a pesar de lo mencionado anteriormente, y lo considerado por la autora, la creación de este impuesto fue declarado inconstitucional. Y fue motivo de amparo por parte de las principales empresas de telefonía que operan en Guatemala.

Es por esto, que este tipo de impuestos, aunque su tipo impositivo sea menor, la recaudación por parte de la administración será elevada, ayudando a esto, que el contribuyente son todas aquellas empresas que prestan estos servicios, las cuales no son muchas en un país, por lo tanto, la fiscalización y por ende, los recursos utilizados para la recaudación de este impuesto, serán mínimos.

Otro impuesto establecido sobre un servicio es el de **casinos, juegos de azar, envite, máquinas y juegos de mesa**. Este impuesto se establece solamente en Honduras, Nicaragua y Costa Rica, y se establece en leyes especiales que regulan solamente este impuesto, a excepción de Nicaragua como se ha visto anteriormente.

No grava en sí los aparatos, sino la explotación y la operación de las mismas, el cual recae sobre todas aquellas personas que se dediquen a la prestación de este tipo de recreación.

En el caso de Honduras, cuenta con una cuota fija anual, la cual debe ser cancelada de manera mensual. Es decir, el monto que se establece como impuesto, es dividido dentro de los doce meses del año. Es un impuesto de carácter municipal, ya que el encargado de su recaudación son las municipalidades.

En el caso de Nicaragua, cuenta con una cuota fija, pero es sobre las mesas de juego que tenga el comerciante, es decir, se aplica una cantidad por máquina con las que cuente. Su forma de recaudación es de manera mensual, pero el pago del mismo constituye como pago mínimo a cuenta del IR, y constituye sustitución del pago mínimo del 1% sobre ingresos brutos.

En Costa Rica, se aplica un tipo impositivo dependiendo de la actividad que se trate, por lo tanto, a los casinos se le aplica de manera proporcional sobre los ingresos netos originados. En el caso de las mesas de juego y máquinas tragamonedas, también son de carácter proporcional, pero se aplica un porcentaje sobre el salario base establecido en el año en curso; por último, para aquellas empresas de enlaces de llamadas, este impuesto se aplica dependiendo de los empleados con los que cuente, y se calcula con una cuota fija de salario base.

Su forma de recaudación es mensual, y se cancela mediante declaración jurada junto con el pago del impuesto; a excepción de las empresas de enlace de llamadas el cual es anual, y se cancela por medio de pagos trimestrales.

De este impuesto se puede establecer que es de carácter específico, y grava especialmente a aquellas personas que prestan este servicio. Asimismo, no se puede considerar como un impuesto parafiscal, ya que no es a los usuarios de los mismos al que grava, sino a los prestadores de estos servicios, los cuales debido a la actividad a la que se dedican, cuentan con una capacidad de pago elevada.

Se puede decir, que este impuesto es de difícil fiscalización por parte de la administración tributaria, ya que el prestador de estos servicios, no emite comprobante alguno al momento de prestarlo, sino que los usuarios enteran su dinero en las máquinas y el prestador del servicio cada día lo retira sin declararlo. Es por esto, que la administración tributaria previó esto, y estableció el impuesto sobre las máquinas y no sobre el dinero que adquiere el prestador del servicio. Pero a pesar de esto, sigue siendo considerado de difícil recaudación, ya que el prestador del servicio, puede esconder las máquinas o no registrarlas para evadir este impuesto.

Otro de los impuestos sobre servicio específico es el establecido en Argentina **sobre entradas cinematográficas y videos y sobre servicios de radiodifusión**. Este presenta como hecho generador, la prestación del servicio de cinematografía, pero grava los boletos de entradas a los espectáculos, la venta de videogramas y radiodifusiones, es un impuesto que recae sobre los espectadores, sobre las entidades exhibidoras y sobre adquirentes o locatarios. Su tipo impositivo es de carácter proporcional y representado por porcentajes dependiendo del servicio que se preste. Su forma de recaudación es diaria, el cual debe ser cancelado al Instituto Nacional de Cine y Artes Visuales.

Como se vio anteriormente, es un impuesto por arriendo, es decir que el encargado de recaudarlo y administrarlo, es una entidad diferente a la administración tributaria. Este impuesto presenta este carácter debido a que fue creado para fomentar la actividad cinematográfica en este país. Es decir, fue creado para un fin en específico.

El **impuesto general forestal** regulado en Costa Rica, establece como hecho generador la transferencia de madera en trozas, y recae sobre las personas propietarias de centros de industrialización de las maderas. Su tipo impositivo es de carácter proporcional, aplicado sobre el valor de transferencia, y este impuesto debe ser cancelado por medio de declaración jurada presentada mensualmente sobre las ventas realizadas por el sujeto pasivo.

En cuanto a este impuesto, se puede decir que es un impuesto que fue creado con un fin ecológico, debido a que grava la transferencia de la madera, aumentando el valor de la misma. Por lo tanto, la demanda de este bien, puede disminuir, al existir otros materiales para construcción más baratos que este.

Por último se encuentra el **impuesto sobre alquiler habitacional**, impuesto creado solamente en Honduras, y grava el arriendo o el alquiler de la vivienda o edificios, estableciendo como exentos todos aquellos que no sean superiores a quince mil lempiras. Su tipo impositivo es de carácter proporcional establecido sobre el valor del arriendo. Este es recaudado por la administración tributaria, la cual debe ser pagado anualmente mediante cuotas trimestrales, pero se podría decir que el impuesto es pagado atrasado, ya que se cancela trimestralmente, el impuesto generado en el año anterior.

De acuerdo a lo analizado anteriormente, se puede deducir que en la mayoría de países el sistema impositivo que se utiliza es el de carácter indirecto, y su recaudación es sumamente importante. Pero también se puede establecer que, a pesar de que la imposición directa es poca, debido a los hechos generadores que se gravan, la recaudación no es tan baja, ya que estos hechos generadores, presentan directamente la capacidad contributiva de la persona, y son impuestos una vez se adquiera, o se tenga algún bien de los que se encuentran gravados.

A diferencia de los impuestos indirectos, los cuales, si la mayoría de la población no cuenta con los ingresos necesarios para adquirir estos bienes y servicios, el impuesto no se generará, y por ende, el Estado dejará de percibir esos impuestos.

Asimismo se puede establecer que los impuestos indirectos generan mayores efectos sobre el contribuyente en cuanto a la oferta y la demanda. Es decir, si los bienes se encuentran en un precio accesible, incluyendo el impuesto, la población adquirirá con más frecuencia el bien. Es por esto que es importante que los mismos, no cuenten con tipos impositivos sumamente elevados, para no afectar la economía del país.

CONCLUSIONES

1. A pesar que algunos autores manifiestan que el Derecho Tributario y Derecho Presupuestario, son ramas autónomas, se considera que no son completamente autónomas entre sí, debido a que en la administración pública, para poder aplicar el Derecho presupuestario, es necesario contar con el Derecho tributario. Es decir, el Estado al momento de realizar el presupuesto anual, debe tomar en cuenta aquellos ingresos tributarios, especialmente aquellos provenientes de los impuestos, siendo estos los más significativos para cumplir los fines del Estado.
2. A pesar que los países analizados, cuentan con sistemas de administración del Estado diferentes, cuentan con impuestos similares, es decir, establecen el mismo hecho generador, sujetos pasivos, y forma de recaudación. La variación más significativa entre un país y otro, es su tipo impositivo. Existen países que establecen cuotas progresivas, cuando otros países establecen cuotas proporcionales. Asimismo, varían unos con otros, al momento de establecer la base imponible de cada uno.

3. El sistema impositivo más utilizado por los países centroamericanos y Argentina, es el de imposición indirecta, es decir, al analizar lo recaudado en el período del 2015, se pudo constatar que se tuvo un ingreso superior en los impuestos indirectos que los impuestos directos, siendo estos con una recaudación superior al 50% de todos los impuestos. El impuesto que obtuvo más recaudación es el Impuesto al valor agregado de carácter doméstico en los países de Guatemala, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Argentina, a diferencia de El Salvador, que el impuesto al valor agregado sobre importaciones fue el que generó mayor recaudación.
4. España, se basa en la imposición directa, es decir, los impuestos de los cuales adquieren más ingresos son los que gravan el patrimonio. Esto tomando como base, que en el 2015, el impuesto sobre sociedades, fue el impuesto que obtuvo el mayor porcentaje de recaudación.
5. México obtuvo el porcentaje más alto en cuanto a recaudación en el 2015, esto debido a una reforma hacendaria realizada en el 2014. De esta reforma, se tuvo como resultado, que el sistema impositivo que genera más ingresos es de impuestos indirectos, obteniendo mayor recaudación el impuesto especial sobre producción y servicios.
6. Guatemala, ha sufrido pocas modificaciones a su sistema tributario, a comparación de otros países centroamericanos. El país que más reformas ha realizado a su normativa tributaria es Honduras.
7. Entre los países que cuentan con la legislación más ordenada y de fácil comprensión para sus contribuyentes se encuentra: Guatemala, Nicaragua y España.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda al Estado de Guatemala, el crear una ley que codifique todos aquellos impuestos estatales, al igual que Nicaragua, y a crear una política tributaria estable; esto para que sea más fácil para toda la sociedad, el poder encontrar con facilidad los impuestos que debe cancelar dependiendo de su actividad económica o del bien que fabrique o adquiera, surgiendo como consecuencia, que para los mismos, sea más fácil el contribuir, y por ende para el Estado, surja una mayor recaudación.
2. Se recomienda asimismo al Estado de Guatemala, que adquiera la confianza de los ciudadanos, por medio de la aplicación de justicia equitativa, y la lucha contra la corrupción. De esta manera, los ingresos tributarios se utilizarán para los fines que fueron destinados, y de esta manera, el contribuyente, al ver resultados, evitará evadir el impuesto, ya que sabe que el destino del mismo será el adecuado y de beneficio para toda la población.
3. Al pueblo de Guatemala, que denuncie y no sea cómplice de todos aquellos casos en los que pueda presentarse la evasión fiscal, exigiendo factura hasta en la mínima compra o adquisición de servicio, de esta manera, se obliga al sujeto pasivo a cancelar el impuesto, el cual será de beneficio para todos nosotros.

REFERENCIAS CONSULTADAS

BIBLIOGRÁFICAS

1. Albi Ibañez, Emilio y otros. *Economía pública: teoría de la imposición, sistema impositivo, otros ingresos públicos, economía pública internacional*. Barcelona, España: Ariel, 2000.
2. Berché Moreno, Eduardo. *Sistema tributario local*. 2ª edición. España. Bosch Editor. 2014
3. Camargo Hernández, David Francisco. *Evasión fiscal: un problema a resolver*. España: B - EUMED, 2005
4. Corona Juan, Amelia Diaz. *Introducción a la Hacienda Pública*. España, Editorial Ariel, 2004.
5. De Usera, Gabriel. *Régimen fiscal de los beneficios de empresas partícipes*. España, Aguilar, S.A. Ediciones.
6. Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México, Editorial Lamusa, 1998
7. Delgadillo, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México, Editorial Limusa, 2012
8. Delgado Rivero, Francisco. Roberto Fernandez Llera. *Impuestos para todos los públicos*. Madrid, ESPAÑA: Larousse - Ediciones Pirámide, 2015.

9. Dhal, Robert A y Lindblom, Charles E. *Política, economía y bienestar*, Buenos Aires, Argentina: Editorial Paidós, 1971.
10. Escobar Menaldo, Rolando, Ana Maritza Morales. *Relación Estado-contribuyente*. FLACSO. Guatemala
11. Fernández, Luis Omar. *Los Principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico*. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina.
12. Flores Valeriano, Enrique. *El impuesto sobre la renta. Doctrina legislación y práctica*. Honduras, Editorial Universitaria Centroamericana, 1984
13. Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas Públicas Mexicanas: los impuestos*. México, Porrúa, 1978.
14. Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas mexicanas: los impuestos*. México: Porrúa, 1978
15. García de Pablos, Jesús Felix, y otros. *Impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. España, Universidad Complutense de Madrid, 2011.
16. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen 1 6ª edición. Buenos Aires. Depalma, 1997.
17. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen 1, Argentina, Editorial DePalma, 1997. 6ª edición
18. Gonzalez Sarduy y otros. *Hacienda Pública*. Cuba, Editorial Félix Varela, 2005.
19. Gorospe Oviedo, Juan Ignacio. *Derecho Financiero y tributario*. 2da edición. España, DYKINSON, S.L., 2012
20. Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Derecho Financiero*. El Salvador, Centro de Investigación, Proyecto de Reforma Judicial. 1993
21. Lara Berrios, Bernardo. *Hacienda Pública y Derecho Tributario*. El Derecho Tributario: El tributo. Chile, 2009.
22. Martínez -Carrasco Pignatelli, José Miguel. *Derecho financiero y tributario I*, España, Editorial Reus, s.a. 2014.

23. Merino Antigüedad, José María. *Esquemas de Derecho Tributario*. S2a edición. España, Universidad de Deusto, 2001.
24. Merino Jara, Isaac y otros. *Derecho tributario: parte especial*. España: Larousse - Tecnos, 2012.
25. Neumark, Fritz. *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 1974
26. Perez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, España, Civitas, 1991
27. Plazas Vega, Mauricio A. *La Codificación Tributaria*. Colombia. Editorial Universidad del Rosario, 2012
28. Porras y Lopez, Armando. *Derecho Fiscal (aspectos jurídicos y contables): obra escrita de acuerdo con las últimas reformas fiscales*. México, D.F: Manuel Porrua, 1977.
29. Queralt, Martín y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España, Tecnos, 2001
30. Reyes Vera Ramón. *Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años*, Tomo I, México, 1982
31. Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición. España, Editorial Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1991
32. Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso elemental sobre Derecho Tributario, Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales*. México, ISEF, 2005
33. Soto Rangel Apolinar y otros. *Acercamiento a las finanzas públicas*. México, Universidad Autónoma de Aguascalientes. 2009
34. Tabarrok Alex, *Impuestos a la herencia*. Argentina, Editorial Eseade, 2002.
35. Villegas, Hector B. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. 8ª edición. Buenos Aires, Argentina: Astrea, 2002.
36. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, derecho tributario*. 8ª. Edición. Buenos Aires, Argentina: Astrea, 2002.
37. Villegas, Héctor B. *Manual de Finanzas Públicas*, España, Editorial De Palma, 2002.

38. Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina, Ediciones JJCPM/MI., 2001, 7ª edición

NORMATIVAS

1. Administración Pública Nacional. Ley 19.549. Ley de Procedimiento Administrativo. Argentina
2. Asamblea Legislativa de Costa Rica. Ley no. 3667. Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Costa Rica
3. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. Ley de administración financiera de la república y presupuestos públicos. Ley no. 8131. Costa Rica
4. Asamblea legislativa de la República de Costa Rica. Ley no. 6227. Ley de Administración Pública. Costa Rica.
5. Asamblea legislativa de la República de Costa Rica. No. 2393. Ley de creación de oficina de cobros de la Dirección General de Hacienda. Costa Rica.
6. Asamblea legislativa de la República de El Salvador. Decreto no 81. Ley de la Jurisdicción contencioso administrativa. El Salvador
7. Asamblea legislativa. Ley no. 4755. Código Tributario. Costa Rica
8. Asamblea Legislativa. Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. El Salvador.
9. Asamblea Legislativa. Decreto 194-2002.. Ley de equilibrio financiero y protección social. El Salvador.
10. Asamblea Legislativa. Decreto 234. Ley del impuesto especial a la primera matrícula de bienes en el territorio nacional. El Salvador.
11. Asamblea Legislativa. Decreto 237. Ley de impuesto sobre las bebidas gaseosas, isotónicas, fortificantes, energizantes, jugos, néctares, refrescos y preparaciones concentradas en polvo para la elaboración de bebidas. El Salvador.

12. Asamblea Legislativa. Decreto 296. Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. El Salvador.
13. Asamblea Legislativa. Decreto 539. Ley de impuesto sobre productos del Tabaco. El Salvador.
14. Asamblea Legislativa. Decreto 540. Ley de gravámenes relacionados con el control y regulación de armas de fuego, municiones, explosivos y artículos similares. El Salvador.
15. Asamblea Legislativa. Decreto 552. Ley del impuesto sobre transferencia de bienes raíces. El Salvador.
16. Asamblea Legislativa. Decreto 640. Ley reguladora de la producción y comercialización de alcohol y de las bebidas alcohólicas. El Salvador.
17. Asamblea Legislativa. Decreto 899. Ley de Turismo. El Salvador.
18. Asamblea Legislativa. Decreto no. 134. Ley de Impuesto sobre la renta. El Salvador
19. Asamblea Legislativa. Decreto. 225. Ley del impuesto especial sobre combustibles. El Salvador.
20. Asamblea Legislativa. Ley 7092. Ley del Impuesto sobre la renta. Costa Rica.
21. Asamblea Legislativa. Ley 7575. Ley forestal. Costa Rica.
22. Asamblea Legislativa. Ley 7732. Ley reguladora del mercado de valores. Costa Rica.
23. Asamblea legislativa. Ley no 230. Código Tributario. El Salvador
24. Asamblea Legislativa. Ley no, 7088. Reajuste tributario y resolución 18 del Consejo Arancelario y Aduanero CA. Costa Rica.
25. Asamblea Legislativa. Ley no, 8683. Impuesto solidario para el fortalecimiento de programas de vivienda. Costa Rica.
26. Asamblea Legislativa. Ley no. 4961. Reforma tributaria y consolidación de impuestos selectivos al consumo. Costa Rica.
27. Asamblea Legislativa. Ley no. 6849. Impuesto del 5% Venta de Cemento producido en Cartago San José y Guanacaste. Costa Rica.

28. Asamblea Legislativa. Ley no. 8114. Ley de simplificación y eficiencia tributarias. Costa Rica.
29. Asamblea Legislativa. Ley no. 8316. Ley reguladora de los derechos de salida del territorio nacional. Costa Rica.
30. Asamblea Legislativa. Ley no. 9050. ley de Impuesto a casinos, y empresas de enlace de llamadas a apuestas electrónicas. Costa Rica.
31. Asamblea Legislativa. Ley no. Art. 22 9028. Ley general de control de tabaco y sus efectos nocivos en la salud. Costa Rica.
32. Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. Ley no. 350. Ley de la regulación de la jurisdicción de lo contencioso-administrativo. Nicaragua
33. Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. Ley no. 550. Ley de Administración financiera y del régimen presupuestario. Nicaragua.
34. Asamblea Nacional. Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Nicaragua.
35. Asamblea Nacional. Ley no. 562. Código Tributario. Nicaragua
36. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 119-96. Ley de lo Contencioso Administrativo. Guatemala
37. Congreso de la República. Decreto. 73-2008. Ley del impuesto de solidaridad. Guatemala
38. Congreso de la República. Decreto 09-2002. Ley del Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotonicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada. Guatemala
39. Congreso de la República. Decreto 10-2012. Impuesto Específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres. Guatemala.
40. Congreso de la República. Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria. Guatemala.
41. Congreso de la República. Decreto 15-98. Ley del impuesto único sobre inmuebles. Guatemala
42. Congreso de la República. Decreto 1701. Ley orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo. Guatemala.

43. Congreso de la República. Decreto 21-04. Ley del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas. Guatemala.
44. Congreso de la República. Decreto 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Guatemala.
45. Congreso de la República. Decreto 37-92. Ley de Timbres Fiscales y de papel sellado especial para protocolos. Guatemala.
46. Congreso de la República. Decreto 431. Ley del impuesto de herencias, legados y donaciones.
47. Congreso de la República. Decreto 48-97. Ley de Minería. Guatemala
48. Congreso de la República. Decreto 61-77. Ley de tabacos y sus productos. Guatemala
49. Congreso de la República. Decreto 79-2000. Ley del impuesto específico a la distribución de cemento. Guatemala.
50. Congreso de la República. Decreto no. 70-94- Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos. Guatemala
51. Congreso de la República. Decreto. 38-92. Ley del impuesto a la distribución del petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.
52. Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. México
53. Congreso General. Ley de ingresos sobre hidrocarburos. México.
54. Congreso General. Ley del impuesto al valor agregado. México.
55. Congreso General. Ley del impuesto especial sobre producción y servicios. México.
56. Congreso General. Ley del impuesto sobre la renta. México
57. Congreso General. Ley del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. México.
58. Congreso General. Ley Federal del impuesto sobre automóviles nuevos. México
59. Congreso Nacional. Ley no. 20628. Ley de impuesto a las ganancias. Argentina.

60. Congreso Nacional. Decreto 131-98. Ley de estímulo a la producción, a la competitividad y apoyo al desarrollo humanos. Honduras.
61. Congreso Nacional. Decreto 137-94. Ley del impuesto al activo neto. Honduras.
62. Congreso Nacional. Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Honduras
63. Congreso Nacional. Decreto 194-2002. Ley de equilibrio financiero y la protección social. Honduras.
64. Congreso Nacional. Decreto 488. Ley de casinos y juegos de envite o azar. Honduras
65. Congreso Nacional. Decreto 51-2003. Ley de Equidad Tributaria. Honduras
66. Congreso Nacional. Decreto 58-82. Ley de impuestos selectivos al consumo. Honduras.
67. Congreso Nacional. Decreto 76. Ley de impuesto sobre tradición de inmuebles. Honduras.
68. Congreso Nacional. Decreto ley 106. Ley de impuesto sobre cigarrillos producidos o importados. Honduras.
69. Congreso Nacional. Decreto Ley. No. 24. Ley del Impuesto sobre ventas. Honduras.
70. Congreso Nacional. Ley 10397. Código Fiscal. Argentina.
71. Congreso Nacional. Ley 20631. Ley del impuesto al valor agregado. Argentina.
72. Congreso Nacional. Ley 23905. Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, beneficios tributarios para donaciones provenientes de tratados de cooperación internacional. Argentina.
73. Congreso Nacional. Ley 23966. Impuesto sobre los bienes personales. Argentina.
74. Congreso Nacional. Ley 24.674. Ley de Impuestos Internos. Argentina.
75. Congreso Nacional. Ley 25.997. Ley nacional de turismo. Argentina.

76. Congreso Nacional. Ley no. 25063 Impuesto sobre los intereses pagados y el costo de endeudamiento empresarial. Argentina.
77. Corte Suprema de Justicia. Decreto 152-87. Ley de Procedimientos Administrativos. Honduras
78. Decreto Ley 25. Ley de impuesto sobre la renta. Honduras
79. Estado-Administración Pública Nacional. Ley 19.549. Ley de Procedimiento Administrativo. Argentina
80. Jefatura del Estado. 38/1992. Ley de impuestos especiales. España.
81. Jefatura del Estado. Ley 27/2014. Ley del Impuesto sobre sociedades. España.
82. Jefatura del Estado. Ley 29/1987. del impuesto sobre sucesiones y donaciones. España.
83. Jefatura del Estado. Ley 29/1998 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. España
84. Jefatura del Estado. Ley 30/199. Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. España
85. Jefatura del Estado. Ley 35/2006. Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. España.
86. Jefatura del Estado. Ley 558/2003. España
87. Jefatura del Estado. Ley no. 37/1992. Ley del Impuesto al valor añadido. España.
88. Jefatura del Estado. Ley Orgánica 10/1995. Código Penal. España
89. Legislatura del Estado de México. Decreto número 11. Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México. México.
90. Legislatura del Estado de México. Decreto. 145. Código Fiscal del Estado de México
91. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo 5/2004. Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes. España.
92. Organismo Legislativo. Decreto 6-9. Código Tributario. Guatemala.
93. Poder Legislativo. Decreto no. 22-97. Código Tributario. Honduras

94. Poder Legislativo. Decreto número 189-87. Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo. Honduras
95. Senado y Cámara de Diputados reunidos en Congreso. Ley 24.769. Régimen Penal Tributario. Argentina.

Jurisprudencia

1. Corte de Constitucionalidad. Guatemala. Gaceta no. 93. Expediente 3785-2008. Fecha de auto: 23/8/2009
2. Corte de Constitucionalidad. Guatemala. Gaceta no. 88 Expediente 2951-2006. Fecha de sentencia: 13/5/2008
3. Corte de constitucionalidad. Guatemala. Gaceta no. 71. Expedientes acumulados 421, 453, 608, y 818-02 y 1806-03. Fecha de sentencia: 24/02/2004
4. Corte de constitucionalidad. Guatemala. Gaceta no. 69. Expediente 641-2003. Fecha de sentencia: 31/07/2003
5. Corte de Constitucionalidad. Guatemala. Gaceta no. 41. Expedientes acumulados 886, 887, 944 y 945-96. Fecha de sentencia: 11/09/1996.
6. Corte de constitucionalidad. Guatemala. Gaceta no. 6. Expediente 162-87. Sentencia 30/12/87

ELECTRÓNICAS

1. Agencia Tributaria. Observatorio Administrativo. Observatorio del Delito Fiscal. Primer Informe. España. 2006. Página 32.
[http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Informacion institucional/Campanias/Plan_preencion del fraude fiscal/observatorio es es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf)
2. Campus Virtual. Cartolín Pastor, Hector. LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA.

<http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000248/Relaci%C3%B3n%20Ju%C3%ADidico.pdfpag.1/>

3. Catarina. Reyes Vera, Ramón. *Evolución de las Finanzas y la Actividad Financiera de México*. México, 1994.
http://caterina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/ruiz_f_a/capitulo1.pdf
4. Catastro Latino. Eguino, Huáscar. Banco Interamericano de Desarrollo. Las contribuciones por mejoras en el financiamiento del desarrollo urbano (casos de Honduras y Guatemala), 2003.
<http://www.catastrolatino.org/documentos/huascareguino.pdf>
5. CEJAMERICAS. Centro de Estudios de Justicia de las Américas. Reporte de la justicia, cuarta edición 2008-2009. Procedimiento penal Nicaragua.
http://www.cejamericas.org/reporte/2008-2009/muestra_pais3b789.html?pais=COSTARIC&tipreport=REPORTE4&seccion=PPENAL07
6. Collado Yurrita. Derecho Financiero.
<http://www.uclm.edu/cief/Doctrina/Derecho%20financiero.pdf>
7. Confederation Fiscale Europeenne. Impuestos Especiales (España). España. <http://www.cfe-eutax.org/taxation/excise-duties/spain/E>
8. Cuarezma Terán, Sergio J. El Proceso Penal en Nicaragua. PDF. Pág. 628-636. <https://d3ggux9sl0z33u.cloudfront.net/AA/AT/gambillingonjustice-com/downloads/215043/unpan028758.pdf>
9. De la Garza, Sergio Francisco. Nociones Generales del Derecho Financiero.
http://contabilidad.unmsm.edu.pe/uploads/prof_camus/NocionesgeneralesdeDerechoFinanciero.pdf
10. Definición DE. Evasión fiscal. <http://definicion.de/evasion-fiscal/>
11. Economy Weblog. Pampillón, Rafael. Curva de Laffer. España, 2007.
http://economy.blogs.ie.edu/archives/2007/06/curva_de_laffer.php
12. Gobierno de España. La Agencia Tributaria. 2015
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/

[Memorias y estadísticas tributarias/Estadísticas/Recaudación tributaria/Informes mensuales de Recaudación Tributaria/2015/2015.shtml](#)

13. López Olvera, Miguel Alejandro. El recurso administrativo como mecanismo de control de la administración pública. Biblioteca Jurídica. Universidad Autónoma de México. n/a
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/18.pdf>
14. López Ortiz, Benjamín. Los Ingresos y el Gasto Público.
<http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal-ingreso-gasto-publico.pdf>
15. Los impuestos. Impuesto ISAI. México.
<http://losimpuestos.com.mx/impuesto-isai/>
16. Mijangos Borja, María de la Luz. Conceptos generales del Derecho Financiero. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/4.pdf> Pág. 7-8
17. Mijangos Borja, María de la Luz. Gasto Público. Universidad Autónoma de México. Derecho Presupuestario, México, n.a.
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/15.pdf> fecha de consulta: 13 de octubre de 2015
18. Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala. Dirección Técnica del presupuesto. ABC de Gestión por resultados. Guatemala, 2013.
http://www.minfin.gob.gt/downloads/leyes_manuales/manuales_dtp/abc_1e_dic_300414.pdf
19. Peris, Pura. Lección 2. Los Ingresos Públicos. <http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/3leccion2df.pdf>
20. Ramírez Amaya, Atilio. PDF. El Proceso Penal en El Salvador. Pág. 36-39.
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/icap/unpan028377.pdf>
21. RUA. Fernández, Mercedes. Lección 11. Los distintos procedimientos penales y sus fases. España.
http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/22463/1/TEMA_11._LOS_DISTINTOS_PROCEDIMIENTOS_PENALES.pdf

22. Superintendencia de Administración Tributaria. Menéndez Ochoa, Angel Estuardo. Defraudación Tributaria. Guatemala, 2015.
file:///C:/Users/nancy/Downloads/DEFRAUDACION_Y_ELUSION_TRIBUTARIA.15.pdf
23. Temario General de la ESTT-OEP2011 Grupo de materias Generales.
Tema 54
24. Universidad de Castilla-La Mancha. Luchena Mozo, Gracia M. La relación jurídico-tributaria, el hecho imponible. Pág. 3
<https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcontribut.pdf>
25. Universidad Nacional Autónoma de México. Doctrina. Diep Diep, Daniel. La Evolución del Tributo.
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>

OTRAS REFERENCIAS

1. Biblioteca Jurídica Virtual. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Revista Jurídica. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. 2011.
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm>
2. González Sanchez, Manuel. Autonomía del Derecho Financiero y Tributario, *Díkaion: Revista de actualidad jurídica*. No. 9, Colombia. Universidad de la Sabana, 2000.
3. González Valladares, Ana Lucía González. Proceso económico coactivo. Tesis de la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar. Guatemala, 2015. Página 206.
<http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesiseortiz/2015/07/01/Gonzalez-Ana.pdf>
4. Molero González, Genoveva Angela y Edinson Morales Aldana. “El impuesto sobre inmuebles urbanos en el municipio de Maracaibo.” *Revista de Ciencias Sociales*, volumen 3, Venezuela, 2007, Red Universidad del Zulia

5. Moscoso Díaz, Carlos Andrés. Estudio de las instituciones jurídicas que conforma el derecho financiero, su relación con otras disciplinas y la relevancia del análisis de las figuras doctrinales que inspira sus postulados para el cumplimiento de los fines del Estado. Guatemala. Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala.

6. Sainz de Bujanda. *Estado de Derecho y Hacienda Pública*. Revista de Administración Pública. Estado de Derecho y hacienda pública. Número 6. España

7. Uribe, Lina María, “Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: Incidencias teóricas y prácticas desde el IVA”, *Revista de Derecho Público*, no. 30, Colombia, 8 de marzo de 2013, *Universidad de los Andes*.

ANEXOS

“Impuestos provenientes de los impuestos según presupuesto 2015 en Guatemala y en el derecho comparado”

Impuesto	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	México	Argentina	España
IMPUESTOS DIRECTOS								
Impuesto sobre la renta, utilidades y ganancias de capital								
Impuesto sobre la renta de empresas o personas jurídicas	Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria. Art. 10-42	Decreto no. 134. Ley de Impuesto sobre la renta. Art. 24.	Decreto Ley 25. Ley de impuesto sobre la renta. Art. 1-53	Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art. 3-11, 30-73,	Ley 7092. Ley del Impuesto sobre la renta. Art. 1 - 24. Asimismo, existe una ley específica para las personas jurídicas, Ley 9024. Ley de las Personas Jurídicas. Art. 1-14	Ley del impuesto sobre la renta. Art. 9, 114	Ley no. 20628. Ley de impuesto a las ganancias. Art. 8, 48, 63, / Impuesto Sobre ingresos brutos cobrado por las Provincias, Ley 10397. Código Fiscal. Art. 182.	Ley 27/2014. Ley del Impuesto sobre sociedades Art. 1-11 / Ley 20/1990. Sobre régimen fiscal de cooperativas. Ar. 15-16 / Ley 49/2002. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al

								mecenazgo. Art. 1-14
Sobre la renta de personas físicas o naturales	Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria. Art. 43- 49 / 68-82 / 83- 96	Decreto no. 134. Ley de Impuesto sobre la renta. Art. 17	Decreto Ley 25. Ley de impuesto sobre la renta. Art. 1-53	Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art. 11, 17-29 Rentas del trabajo 30-73. Actividades económicas	Ley 7092. Ley del Impuesto sobre la renta. Art. 1 - 24, 32-47 rentas del trabajo.	Ley del impuesto sobre la renta. Art. 90, 94, 100, 114, 141	Ley no. 20628. Ley de impuesto a las ganancias. Art. 1,16, 79 / Impuesto Sobre ingresos brutos cobrado por las Provincias, Ley 10397. Código Fiscal. Art. 182.	Ley 35/2006. Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Art. 1- 32
Rentas de no residentes	Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria. Art. 97-107		Decreto Ley 25. ley de impuesto sobre la renta. Art. 4				Ley no. 20628. Ley del impuesto a las	Real Decreto Legislativo 5/2004. Ley del Impuesto

							ganancias. Art. 91.	sobre la renta de no residentes Art. 1- 33
Impuesto de solidaridad	Decreto no. 73-2008. Ley del Impuesto de Solidaridad. Art. 1- 15		Decreto 51- 2003. Ley de Equidad Tributaria. Art. 22. Esta es una aportación, no un impuesto como tal. Es una aportación, no un impuesto		Ley no, 8683. Impuesto solidario para el fortalecimien to de programas de vivienda. Art. 1-19			
Ganancias y pérdidas de capital	Decreto 10- 2012. Ley de Actualización Tributaria. Art. 83-96	Decreto Ley 25. Ley del Impuesto sobre la renta.	Decreto Ley 25. Ley de impuesto sobre la renta. Art. 10	Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art. 15, 74- 105	ley 7732. Ley reguladora del mercado de valores. Art. 100	Ley del impuesto sobre la renta. Art. 140		Ley 35/2006. Ley del impuesto sobre la renta de personas físicas. Art. 33

Ganancia mínima presunta							Ley no. 25063 Impuesto sobre los intereses pagados y el costo de endeudamiento empresarial. Art. 1-11	
Impuestos sobre el patrimonio y/o propiedad								
Herencias legados y donaciones	Decreto 431. Ley sobre el impuesto de herencias, legados y donaciones. Art. 1-61	Se les aplica el ISR cancela al momento en el que las rentas provenientes de las herencias, legados y donaciones. Art. 20-21 Ley del Impuesto sobre la Renta					Ley no. 20628. Ley de impuesto a las ganancias. Art. 4. Asimismo se establece un impuesto para las Provincias, establecido en la Ley 10397. Código Fiscal. Art. 306 definido como impuesto a las	Ley 29/1987. del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Art. 1-21

							transferencias gratuitas.	
Sobre bienes inmuebles	Decreto 15-98. Ley del Impuesto único sobre inmuebles.						Ley 10397. Código Fiscal. Art. 169 Impuesto cobrado por la Provincia.	
Al Activo Neto			Decreto 137-94. Ley del impuesto al activo neto. Art. 1- 12. Reformado por el Decreto 51-2003- Ley de equidad tributaria. Art. 5-6					

Revaluación de activos			Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Art. 8-12					
Transferencia onerosa de bienes raíces/ inmuebles		Decreto 552. Ley del impuesto sobre transferencia de bienes raíces. Art. 1-12	Decreto 76. Ley de impuesto sobre tradición de inmuebles. Art. 1-15. Reformado por el Decreto 51-2003 Art. 21			Ley del impuesto sobre la renta. Art. 119. / Impuesto sobre adquisición de inmuebles. Es cobrado por el Sub-Gobierno, por lo que su tipo impositivo y normas dependen de cada Estado.	Ley 23905. Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, beneficios tributarios para donaciones provenientes de tratados de cooperación internacional. Art. 7- 18	

Sobre bienes personales							Ley 23966. Impuesto sobre los bienes personales. Art. 16-21	
Sobre premios y boletos de lotería		Sobre premios: Decreto 194-2002.. Ley de equilibrio financiero y protección social. Art. 13 Sobre venta de boletos: Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Art. 52				Ley del impuesto sobre la renta. Art. 137 / Se establece un impuesto estatal sobre loterías, rifas, sorteos y concursos, por lo tanto, cada Estado establece sus elementos.	Ley no. 20630, Impuesto a los premios de juegos de sorteo. Art. 1-6. Ley del ISR. Art 137	

IMPUESTOS INDIRECTOS

A las importaciones y comercio exterior

<p align="center">Arancel sobre las importaciones</p>	<p align="center">Código Aduanero Uniforme Centroamericano. (CAUCA) Art. 41-59</p>	<p align="center">Código Aduanero Uniforme Centroamericano. (CAUCA) Art. 41-59</p>	<p align="center">Código Aduanero Uniforme Centroamericano. (CAUCA) Art. 41-59. Interno: Decreto: 213-87. Ley del régimen arancelario y aduanero de Honduras. Art. 1-16</p>	<p align="center">Código Aduanero Uniforme Centroamericano. (CAUCA) Art. 41-59. Ley no. 265. Ley que establece el autodespacho para la importación, exportación y otros regímenes. Art. 1-89</p>	<p align="center">Código Aduanero Uniforme Centroamericano. (CAUCA) Art. 41-59. Internamente se establece en la Ley no. 6946. Art. 1</p>		<p align="center">Ley no. 22415. Código Aduanero, el cual el Decreto 100/2012 agrega algunas disposiciones debido a la Nomenclatura de MERCOSUR. Asimismo el código Aduanero de Mercosur</p>	
<p align="center">Sobre exportación de banano</p>					<p align="center">Ley no. 5515. Impuesto sobre exportación de cajas o envases de banano. Art. 1-4</p>			

<p>Por cada tonelada de carga que se movilice por Puerto Caldera</p>					<p>Ley no. 5582. Préstamo para Puerto Caldera con EXIMBANK de Japón banco de exportación e importación de Japón. Art. 15</p>			
<p>Impuestos generales a la importación y exportación</p>						<p>Ley de los impuestos generales de importación y exportación. Impuesto cobrado por el Gobierno Central</p>		

Impuestos selectivos								
Sobre cigarrillos y tabaco	Decreto 61-77. Ley de tabacos y sus productos. Art. 1- 51	Decreto 539. Ley de impuesto sobre productos del Tabaco. Art. 1- 20	Decreto ley 106. Ley de impuesto sobre cigarrillos producidos o importados. Art. 1-14 modificado por el Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto	Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art. 187-192	Se aplica el ISC sobre los cigarrillos, puros y cigarros. Ley no. 4961. Reforma tributaria y consolidación de impuestos selectivos al consumo. Art. 4-19. Asimismo sobre este artículo se establece otro impuesto,	Ley del impuesto especial sobre producción y servicios. Art. 2 C	Ley 24.674. Ley de Impuestos Internos. Art. 15 ,16,18,19, Asimismo se crea un impuesto de emergencia sobre este producto, establecido en la ley no. 24625. Impuesto de emergencia sobre cigarrillos.	38/1992. Ley de impuestos especiales . Art. 56-66

			público. Art. 23		establecido en la Ley no. Art. 22 9028. Ley general de control de tabaco y sus efectos nocivos en la salud		Asimismo, se establece un impuesto en la Ley 19.800 Ley Nacional del Tabaco. Art. 23,24,25.	
Sobre derivados del petróleo / Gasolinas, diesel y conglomerado de combustibles	Decreto no. 38-92. ley del Impuesto a la distribución del petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo. Art. 1-19	Decreto. 225. Ley del impuesto especial sobre combustibles Art. 1- 13		Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art. 193-208	Ley no. 8114. Ley de simplificación y eficiencia tributarias. Art. 1-8	Ley del impuesto especial sobre producción y servicios. Art. 2 D		

Hidrocarburos compatibles						Corresponde al Gobierno Central la recaudación de este impuesto. Ley de ingresos sobre hidrocarburos. Art. 1-61		38/1992. Ley de impuestos especiales . Art. 46-55
Sobre Cemento	Decreto 79-2000. Ley del impuesto específico a la distribución de cemento Art. 1- 16				Ley no. 6849. Impuesto del 5% Venta de Cemento producido en Cártago San José y Guanacaste Art. 1-7			
Sobre Cerveza	Decreto 21-04. Ley del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas. Art. 1-28	Decreto 640. Ley reguladora de la producción y comercialización de alcohol y de las bebidas alcohólicas. Art. 1- 55	Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Art 32- 39		Se establece en el Anexo de la Ley entre los artículos grabados con este impuesto. Ley no. 4961. Reforma tributaria y consolidación	Ley del impuesto especial sobre producción y servicios. Art. 2 A	Ley 24.674. Ley de Impuestos Internos. Art. 25	38/1992. Ley de impuestos especiales . Art. 24-26

					de impuestos selectivos al consumo. Art. 4-19			
Sobre bebidas alcohólicas	Decreto 21-04. Ley del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas. Art. 1-28	Decreto 640. Ley reguladora de la producción y comercialización de alcohol y de las bebidas alcohólicas. Art. 1- 55	Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Ar. 32.-39		Se establece en el Anexo de la Ley entre los artículos grabados con este impuesto. Ley no. 4961. Reforma tributaria y consolidación de impuestos selectivos al consumo. Art. 4-19	Ley del impuesto especial sobre producción y servicios. Art. 2 A	Art. 23 sobre champañas el Art. 33, 34	38/1992 Ley de impuestos especiales . Art. 27-45

“Elementos esenciales de los impuestos directos en Guatemala y en el derecho comparado”

País	Hecho generador	Sujeto pasivos	tipo impositivo	Período Impositivo	forma de recaudación
Impuesto sobre la renta de personas físicas					

<p>Sobre aguas gaseosas y saborizadas</p>	<p>Decreto 09-2002. Ley del Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada. Art. 1-15</p>	<p>Decreto 237. Ley de impuesto sobre las bebidas gaseosas, isotónicas, fortificantes, energizantes, jugos, néctares, refrescos y preparaciones concentradas en polvo para la elaboración de bebidas. Art. 1- 15</p>	<p>Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Art. 32-39</p>		<p>Ley no. 8114. Ley de simplificación y eficiencia tributarias. Art. 9-14</p>	<p>Ley del impuesto especial sobre producción y servicios. Art. 2 F, G</p>	<p>Ley 24.674. Ley de Impuestos Internos. At. 26</p>	
<p>Sobre el consumo selectivo de artículos varios</p>			<p>Decreto 58-82. Ley de impuestos selectivos al consumo. Art. 1-13</p>			<p>Ley del impuesto especial sobre producción y servicios. Art. 2. I,J. Sobre</p>	<p>Ley 24.674. Ley de Impuestos Internos. Objetos suntuarios. Art. 35 , 36, 37</p>	<p>Ley 38/1992 Ley de Impuestos especiales . Carbón y electricidad</p>

						plaguicidas y alimentos específicos.		d. Art. 75-104
Timbres fiscales y sellos	Decreto 37-92. Ley de Timbres Fiscales y de papel sellado especial para protocolos. Art. 1-19			Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art. 237-244			Se establece un impuesto de sellos para todo contrato, acto, entre otros. Este es a favor de las Provincias. Ley 10397. Código Fiscal .Art. 251	
Sobre producción y servicios						Ley del impuesto especial sobre producción y servicios. Art. 2 II		

<p>Combustibles líquidos, naftas y gas natural</p>							<p>Ley 23966. Título III Impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural. Art. 7, Asimismo sobre la importación y transferencia del gas natural se establece un impuesto en la Ley no. 26.181. Art. 1-17 / sobre el gas oil y combustibles líquidos, se establece un impuesto en la ley. 26.028. Art. 1-17</p>	
---	--	--	--	--	--	--	--	--

Sobre seguros y otros bienes y servicios							Ley. 3764. Impuestos Internos. Esta norma fue derogada por la ley 24.674, a excepción del apartado de seguros y otros bienes y servicios. Art. 65- 68	
Sobre vehículos								
Circulación de vehículos terrestres	Decreto no. 70-94- Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos. Art.3,6,7, 10-18		Decreto 131-98. Ley de estímulo a la producción, a la competitividad y apoyo al desarrollo humanos. Art. 38. Este no es un impuesto en si, sino es una tasa única anual por matrícula					

circulación de vehículos marítimos	Decreto no. 70-94. Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y aéreos. Art. 4, 8, 19							
Circulación de vehículos aéreo	Decreto no. 70-94. Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y aéreos. Art.5,9, 20							
Primera matrícula de vehículo	Decreto 10-2012. Impuesto Específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres. Artículo 108 - 118	Decreto 234. Ley del impuesto especial a la primera matrícula de bienes en el territorio nacional. Art. 8- 10						38/1992. Ley de impuestos especiales . Art. 65-66

Propiedad de vehículos automotores , aeronaves y embarcaciones y su transferencia					Ley no, 7088. Reajuste tributario y resolución 18 del Consejo Arancelario y Aduanero CA. Art. 9 y 10	Ley del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. Art. 1- 17. Cobro del impuesto a cargo de los Gobiernos Sub-nacionales.	Se establece un impuesto anual a favor de las Provincias por la propiedad de los vehículos Ley 10397. Código Fiscal . Art. 228	
Consumo selectivo de vehículos							Ley 24.674. Ley de Impuestos Internos. Art. 27, 38, 39	
Sobre automóviles nuevos			Decreto 58-82. Ley del impuesto selectivo al consumo. Art. 1 Modificado por el Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad			Ley Federal del impuesto sobre automóviles nuevos. Art. 1-14		

			social y racionalización del gasto público. Artículo 20					
Sobre turismo								
Promoción de turismo y contribución por salida del territorio nacional	Decreto 1701. Ley orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo. Art. 21 inciso a, c	Decreto 899. Ley de Turismo. Artículo 16 inciso b Es una contribución, no un impuesto			Ley no. 8316. Ley reguladora de los derechos de salida del territorio nacional. Art. 1. Reformado por la Ley 7088. Reajuste tributario.			
Prestación de servicios de hospedaje	Decreto 1701. Ley orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo. Art. 21 inciso b	Decreto 899. Ley de Turismo. Artículo 16 inciso a. Es una contribución, no un impuesto				Es un impuesto que corresponde a cada Estado establecer sus elementos y		

						su tipo impositivo.		
Pasajes aéreos al exterior			Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Art. 18				Ley 25.997. Ley nacional de turismo. Art. 24	
Impuesto al valor agregado / Impuesto sobre ventas								
IVA de bienes y servicios	Decreto 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Art. 1-13	Decreto 296. Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. Art. 1-13, 22 / 16-19 y 24		Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art. 107-127, 132- 136		Ley del impuesto al valor agregado. Art. 1-23	Ley 20631. Ley del impuesto al valor agregado. Art. 1-30	Ley no. 37/1992. Ley del Impuesto al valor añadido. Art. 1- 16

IVA de importaciones	Decreto 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Art. 1-13	Decreto 296. Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. Art. 14, 15, 23	Decreto Ley. No. 24. Ley del Impuesto sobre ventas. Art. 1-18. Reformado por el Decreto 194-2002. Ley de equilibrio financiero y la protección social. Art. 1	Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art. 128-131	No se establece como un impuesto de importaciones como tal, pero si se graba la importación de los productos. Ley no 6826. Ley del Impuesto general sobre ventas. Art. 1-16	Ley del impuesto al valor agregado. Art. 24-28	Ley 20631. Ley del impuesto al valor agregado. Art. 1-30	Ley no. 37/1992. Ley del Impuesto al valor añadido. Art. 17- 25
Impuesto general sobre consumo		Decreto 296. Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. Art. 1-						
Impuesto general sobre ventas			Decreto Ley. No. 24. Ley del Impuesto sobre ventas. Art. 1-18. Reformado		Ley no 6826. Ley del Impuesto general sobre ventas. Art. 1-16			

			por el Decreto 194-2002. Ley de equilibrio financiero y la protección social. Art. 1					
Impuestos internos sobre servicios y actividades específicas								
Armas de fuego y municiones		Decreto 540. Ley de gravámenes relacionados con el control y regulación de armas de fuego, municiones, explosivos y artículos similares. Art. 10- 17						
Sobre la telefonía	Decreto 22-2014 Artículo 62-74		Decreto 17-2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Art. 13				Ley 24.674. Ley de Impuestos Internos. Art. 30, 31, 32 / Asimismo se crea un impuesto de abono de telefonía	

							celular. Ley. 26.573. Art. 39	
Casinos, juegos de azar, envite, máquinas y juegos de mesas			Decreto 488. Ley de casinos y juegos de envite o azar. Art. 8 Máquinas tragamoneda s: Decreto 194-2002. Ley de equilibrio financiero y protección social. Art. 34 Máquinas tragamoneda s Reformado por el decreto 281-2013. Art.1	Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Ar.,230-236	Ley no. 9050. ley de Impuesto a casinos, y empresas de enlace de llamadas a apuestas electrónicas. Art. 1 -13			
Mantenimie nto vial, vías públicas				Ley no. 822. Ley de Concertación Tributaria. Art.,209-229				

Sobre entradas cinematográficas y videos y sobre servicios de radiodifusión							Decreto 1248/2001. Ley de fomento de la actividad Cinematográfica Nacional. Art. 21-25	
Impuesto general forestal					Ley 7575. Ley forestal. Art. 42-43			
Alquiler habitacional			Decreto 17- 2010. Ley de fortalecimiento de los ingresos, equidad social y racionalización del gasto público. Art. 5					

Sobre espectáculos públicos						Corresponde a los Subgobiernos el cobro de este impuesto, por lo que cada Estado cuenta con la legislación correspondiente sobre este impuesto.		
Regalías	Decreto 48-97. Ley de Minería. Art. 61-67		Decreto 238-2012. Ley General de Minería. Art. 72. Es un impuesto cobrado por la municipalidad					

<p>Guatemala</p>	<p>RÉGIMEN DE RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS: la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional. RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia. RENTAS DE CAPITAL la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos</p>	<p>Personas individuales residentes en el país</p>	<p>RÉGIMEN DE RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS. Régimen opcional simplificado: Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. 5% sobre ingresos de Q. 0.01 a Q.30,000 y arriba de Q30,000 7% sobre el excedente. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas: 25% sobre la base imponible RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA. de Q.0.01 a Q300,000 el 5% de Q300,000 en adelante 7% sobre el excedente RENTAS DE CAPITAL: 10%</p>	<p>REGIMEN DE RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Es anual, inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año, y debe realizar pagos trimestrales. Régimen opcional simplificado: liquidación mensual RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA. Anual RENTAS DE CAPITAL: 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó el pago.</p>	<p>Régimen de rentas de actividades lucrativas. Pago trimestral por medio de declaración jurada. Régimen opcional simplificado: Por medio de agentes de retención, los cuales son las personas que realicen los pagos o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes y servicios. RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA. por medio de retenciones que realiza el patrono, quienes cancelaran a la SAT por medio de declaración jurada. RENTAS DE CAPITAL: Por medio de retención, el cual es presentado mediante declaración jurada dentro de 10 días, si no lo realiza el sujeto pasivo</p>
------------------	---	--	---	--	---

El Salvador	Obtención de productos o utilidades percibidos o devengados en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, estos pueden ser en especie, efectivo o cualquier otro tipo	personas naturales, artistas, deportistas, fideicomisos y sucesiones, o unión de personas, domiciliados o no	Domiciliados: De 0 a \$ 4,064.- 0% / de \$4,064 a \$9,142.86 - 10% / de \$9,142.87 a \$ 22,857.14 - 20% / de \$22,857.15 en adelante - 30% . No Domiciliados en general un 30%. Conjuntos culturales, deportistas, artísticos y similares un 5%	por período de doce meses, del 1 de enero al 31 de diciembre	por medio de declaración jurada presentado dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del período de imposición
Honduras	Grava los ingresos provenientes del capital, el trabajo o la combinación de ambos,	domiciliada o no en el país, asimismo las naves mercantes que perciban ingresos hondureños, o naveguen bajo bandera hondureña	De L. 0.01 a L. 110,000 - exentos / L. 110,000.01 a L. 200,000.00 - 15% / L. 200,000.01 a L. 500,000.00 - 20 % / L. 500,000.01 en adelante - 25%	Período de cómputo del 1 de enero al 31 de diciembre, el contribuyente debe presentar del 1 de enero al 30 de abril, declaración jurada de rentas obtenidas el año anterior. A excepción de los de rentas del trabajo que es retenido por el empleador	Se paga en cuatro cuotas trimestrales, el cual se genera al dividir el impuesto del año anterior entre cuatro. 30 de junio, 30 de septiembre, 31 de diciembre y 31 de marzo del año imponible
Nicaragua	rentas de fuente nicaraguense que derivan de bienes y servicios, activos, derechos y cualquier otro tipo de actividad realizada dentro del territorio nicaraguense , las rentas provenientes	personas naturales con independencia de su nacionalidad o residencia.	RENTAS DEL TRABAJO: Dependiendo el ingreso se encuentra entre un 0% al 30% RENTAS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: Dependiendo del monto de ingresos brutos se encuentra entre 0% al 30%	Del 1 de enero al 31 de diciembre.	RENTAS DEL TRABAJO. Por medio del patrono quien es el agente retenedor. Se debe liquidar y pagar el impuesto dentro de los 90 días siguientes de haber finalizado el período fiscal. RENTAS DE

	de las rentas del trabajo, rentas de actividades económicas, rentas de capital mobiliario e inmobiliario		RENTAS DE CAPITAL: 10% / transmisión de bienes del 0% al 4%		ACTIVIDADES ECONÓMICAS: Anualmente mediante anticipos y retención en la fuente en cada período fiscal. RENTAS DE CAPITAL: Mediante retenciones definitivas
Costa Rica	IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES: la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas y ocasionales, las cuales provengan de cualquier fuente costarricense. Asimismo los ingresos provenientes de fuentes costarricenses percibidos por personas físicas domiciliadas en el país. RENTAS DEL TRABAJO, JUBILACIÓN O PENSIÓN: Sueldos, salarios, premios, comisiones, horas extras de trabajo, dietas, jubilaciones y pensiones	Personas físicas domiciliadas en el país, profesionales que presten sus servicios en forma liberal, sus fideicomisos, sucesiones indivisas,	IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES: dependiendo de sus ingresos, el monto del impuesto es desde el 0% para aquellos que tengan rentas hasta ₡3.522.000.00 anuales y al 25% aquellos que sus rentas sean sobre el exceso de ₡17.581.000.00 anuales. Los no domiciliados el 15% sobre su ingreso bruto. RENTAS DEL TRABAJO, JUBILACIÓN O PENSIÓN: Dependiendo de los ingresos, aquellos que sus rentas mensuales sean hasta ₡793.000.00 del 0%, hasta llegar al 15% sobre aquellas que excedan de ₡1.190.000.00	Es de un año, contados a partir del 1 de octubre RENTAS DEL TRABAJO, JUBILACIÓN O PENSIÓN: Su período es mensual.	IMPUESTO SOBRE UTILIDADES: El de personas no domiciliadas, mediante retención definitiva en el momento de realizar el hecho generador. En cuanto a las personas físicas domiciliadas, deberán presentar declaración jurada de sus rentas, y simultáneamente cancelar el impuesto respectivo, esto dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal. Debe hacerse pagos parciales en los meses de marzo, junio y septiembre de cada año. RENTAS DEL TRABAJO, JUBILACIÓN O PENSIÓN:

					Mediante retención realizada por el patrono.
México	ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo. En cuanto a personas físicas residentes en el extranjero, la realización de actividades empresariales o prestación de servicios personales, independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente . Los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación	Personas físicas residentes en México, cualquiera que sea la procedencia de sus ingresos; residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, y aquellos que tengan rentas generadas de fuente mexicana, tengan o no establecimiento	El tipo impositivo de estos impuestos no es establecido mediante porcentajes, sino mediante reglas de resta y suma de los ingresos. A excepción de aquellas personas que tengan ingresos por servicios profesionales, los cuales se les aplica la tarifa del 20% sobre los ingresos percibidos.	del 1 de enero al 31 de diciembre.	Po los ingresos provenientes de salarios y prestaciones laborales, se realiza mediante retenciones mensuales, entregándolo mediante declaración jurada ante la Administración a más tardar el día 17 de cada uno de los meses calendario. Para los demás ingresos, se realiza el pago mediante pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto a más tardar el 17 del mes posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración.

	<p>laboral. Por ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o la prestación de servicios profesionales</p>	<p>permanente en México.</p>			<p>Para los de ingresos de servicios profesionales, mediante declaración presentada dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.</p>
<p>Argentina</p>	<p>totalidad de las ganancias obtenidas en el país o en el exterior, asimismo los ingresos provenientes del trabajo personal consistente en sueldos y otras remuneraciones</p>	<p>personas de existencia visible residentes en el país, sucesiones indivisas</p>	<p>De acuerdo a la tabla establecida en el artículo 90 de la ley.</p>	<p>del 1 de enero al 31 de diciembre</p>	<p>mediante retenciones en la fuente</p>

España	la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que establece la ley, con independencia del lugar donde se hubieren producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Es decir, los rendimientos del trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales	personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y en territorio extranjero (algunos casos establecidos en el artículo 10)	Del 24% al 43% dependiendo de los euros brutos anuales	es anual, en donde el impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año	mediante declaración por parte del contribuyente.
Impuesto sobre la renta de personas jurídicas					

<p>Guatemala</p>	<p>RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional RENTAS DE CAPITAL la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos</p>	<p>Personas jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica</p>	<p>RÉGIMEN DE RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS. Régimen opcional simplificado: 5% sobre ingresos de Q. 0.01 a Q.30,000 y arriba de Q30,000 7% sobre el excedente. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas: 25% sobre la base imponible. RENTAS DE CAPITAL 10%</p>	<p>REGIMEN DE RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Es anual, inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año, y debe realizar pagos trimestrales. Régimen opcional simplificado: liquidación mensual RENTAS DE CAPITAL: 10 días del mes siguiente RENTAS DE CAPITAL: 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó el pago.</p>	<p>Régimen de rentas de actividades lucrativas. Pago trimestral por medio de declaración jurada. Régimen opcional simplificado: Por medio de agentes de retención, los cuales son las personas que realicen los pagos o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes y servicios. RENTAS DE CAPITAL: Por medio de retención, el cual es presentado mediante declaración jurada dentro de 10 días, si no lo realiza el sujeto pasivo</p>
<p>El Salvador</p>	<p>Obtención de productos o utilidades percibidos o devengados en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, estos pueden ser</p>	<p>personas jurídicas, sociedades irregulares o de hecho</p>	<p>30 % sean domiciliadas o no. Rentas menores a \$150,000 el 25%</p>	<p>por período de doce meses, del 1 de enero al 31 de diciembre</p>	<p>por medio de declaración jurada presentado dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del período de imposición</p>

	en especie, efectivo o cualquier otro tipo				
Honduras	Grava los ingresos provenientes del capital, el trabajo o la combinación de ambos,	domiciliada o no en el país, asimismo las naves mercantes que perciban ingresos hondureños, o naveguen bajo bandera hondureña	25% sobre total de renta neta, a excepción de empresas de transporte terrestre, aéreo y marítimo un 10% sobre los ingresos brutos anuales de fuente hondureña.	Período de computo del 1 de enero al 31 de diciembre, el contribuyente debe presentar del 1 de enero al 30 de abril, declaración jurada de rentas obtenidas el año anterior.	Se paga en cuatro cuotas trimestrales, el cual se genera al dividir el impuesto del año anterior entre cuatro. 30 de junio, 30 de septiembre, 31 de diciembre y 31 de marzo del año imponible
Nicaragua	rentas de fuente nicaragüense que derivan de bienes y servicios, activos, derechos y cualquier otro tipo de actividad realizada dentro del territorio nicaragüense , las rentas provenientes de las rentas del trabajo, rentas de actividades económicas	personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades, sea cual fuere su nacionalidad o residencia, y que cuenten o no con establecimiento permanente.	RENTAS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: Dependiendo del monto de ingresos brutos se encuentra entre 0% al 30% RENTAS DE CAPITAL: 10% / transmisión de bienes del 0% al 4%	Del 1 de enero al 31 de diciembre	RENTAS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: Anualmente mediante anticipos y retención en la fuente en cada período fiscal. RENTAS DE CAPITAL: Mediante retenciones definitivas

<p>Costa Rica</p>	<p>IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES: la percepción de rentas en dinero o en especie , continuas y ocasionales, las cuales provengan de cualquier fuente costarricense. Asimismo los ingresos provenientes de fuentes costarricenses percibidos por personas físicas domiciliadas en el país. IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS: El estar inscrito en el Registro Nacional.</p>	<p>Personas jurídicas legalmente constituidas, sociedades de hecho, sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación. IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS: Sociedades mercantiles, sucursales de sociedades extranjeras y empresas individuales de responsabilidad limitada.</p>	<p>IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES: 30% a excepción de las pequeñas empresas (que sus ingresos no excedan de ¢106.026.000,00), las cuales están dentro de 10% al 20% dependiendo de sus ingresos. IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS: Se establece mediante un salario base mensual, en donde el sujeto pasivo que se encuentra activo, el importe será de un 50% y los sujetos pasivos inactivos será de un 25%</p>	<p>El período es de un año, contados a partir del 1 de octubre IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS: Anual, del 1 de enero al 31 de diciembre.</p>	<p>IMPUESTO SOBRE UTILIDADES: El de personas no domiciliadas, mediante retención definitiva en el momento de realizar el hecho generador. En cuanto a las personas físicas domiciliadas, deberán presentar declaración jurada de sus rentas, y simultáneamente cancelar el impuesto respectivo, esto dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal. Debe hacerse pagos parciales en los meses de marzo, junio y septiembre de cada año. IMPUESTO A LAS PERSONAS JURÍDICAS: Mediante formulario, dentro de los primeros 30 días naturales siguientes al 1ero de enero de cada año.</p>
--------------------------	---	--	--	--	--

México	las utilidades fiscales	Personas morales residentes en México, cualquiera que sea la procedencia de sus ingresos; residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, y aquellos que tengan rentas generadas de fuente mexicana, tengan o no establecimiento permanente en México.	30% sobre el resultado fiscal obtenido en el ejercicio	anual, contado a partir del 1 de enero al 31 de diciembre	Mediante declaración jurada ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal
Argentina	ganancias provenientes de exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país	las sociedades de capital, establecimiento comerciales, industriales, agropecuarios o de cualquier otro tipo	Dependiendo si es una sociedad de capital el 30% y 35% los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo .	Del 1 de enero al 31 de diciembre	mediante retenciones en la fuente

España	obtención de renta cualquiera que fuera su fuente o su origen	personas jurídicas, sociedades agrarias de transformación, fondos de inversión, uniones temporales de empresas, fondos de capital de riesgo y fondos de inversión, fondos de pensiones, fondos de Activos Bancarios.	25% en general y en su primer período fiscal de una entidad de nueva creación, el 15%. Al 1% las sociedades de inversión de capital, fondos de inversión, inversión inmobiliaria. 30% entidades de crédito y las que se dediquen a la explotación de hidrocarburos. 0% los fondos de pensión.	coincide con el ejercicio económico de la entidad, el cual por lo general es del 1 de enero al 31 de diciembre	mediante pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso , los cuales deberán de hacerlos los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.
Impuesto sobre la renta de personas no residentes					
Guatemala	La obtención de rentas gravadas establecidas en el Libro I de la Ley, y cualquier transferencia o acreditación en cuenta que se realice a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.	Personas naturales o jurídicas no residentes en el territorio de Guatemala	Depende de la actividad que realice, la cual puede ser del 5%, 10%, 15% y 25%	El periodo impositivo es del 1 de enero al 31 de diciembre	Por medio de retención por parte de la persona con la que realiza el hecho generador , o por medio del no residente mediante declaración jurada efectuada dentro de los primeros 10 días del mes siguiente a que ocurrió el hecho generador.

Honduras	renta obtenida de fuente dentro del país, ya sea por bienes existentes en Honduras, servicios prestados en territorio nacional o fuera de él, o negocios llevados a cabo por persona domiciliada	personas naturales o jurídicas no residentes o domiciliadas en Honduras	se establecen los porcentajes del 10% y 25%, depende de la actividad por el cual obtienen la renta	El periodo impositivo es del 1 de enero al 31 de diciembre	La persona que efectúe los pagos, deberán retener el impuesto.
Nicaragua	rentas de fuente nicaragüense que derivan de bienes y servicios, activos, derechos y cualquier otro tipo de actividad realizada dentro del territorio nicaragüense, las rentas provenientes de las rentas del trabajo, rentas de actividades económicas, rentas de capital mobiliario e inmobiliario	personas naturales o jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades, sea cual fuere su nacionalidad o residencia, y que cuenten o no con establecimiento permanente.	Dependiendo de la actividad que realicen entre el 1.5% al 15%	Se devengan inmediatamente de realizado el hecho generador.	La persona que realice el negocio jurídico, que realice el pago, patrono, entre otros, deberá retener el impuesto y este deberá pagarlo a la Administración
Argentina	sobre ganancias por fuente argentina	personas naturales o jurídicas	35% sobre la totalidad de ganancias	se devenga inmediatamente de realizado el hecho generador.	quien pague, retendrá el impuesto y lo enterará a la Administración Tributaria con carácter de pago único y definitivo

España	obtención de rentas dinerarios o en especie en territorio español, prestaciones o cesiones de bienes , derechos y servicios susceptibles de rentas en territorio español	personas físicas y entidades no residentes en España	el 24% a excepción de aquellos contribuyentes residentes en otro estado miembro de la Unión Europea, este será del 19% Cuando se trate de pensiones, de acuerdo a la tabla, el cual va desde el 8% al 40%. Rentas del trabajo 8%,	se devenga inmediatamente de realizado el hecho generador.	aquellas que no cuenten con establecimiento permanente, por medio de retención que deberá efectuar el contribuyente que le pague al sujeto pasivo. Cuando si cuentan con establecimiento permanente, mediante declaración realizada por ellos o por el representante señalado para el efecto.
Impuesto sobre la renta de ganancias de capital					
Guatemala	ganancias de capital en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país.	personas jurídicas e individuales	10% sobre las ganancias	10 días del mes inmediato siguiente a aquel en el que se efectuó el pago.	Por medio de retención, el cual es presentado mediante declaración jurada dentro de 10 días, si no lo realiza el sujeto pasivo
El Salvador	ganancia obtenida, media vez no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta y otra forma de negociaciones sobre bienes muebles e	persona natural o jurídica	10% sobre las ganancias	por período de doce meses, del 1 de enero al 31 de diciembre	por medio de declaración jurada presentado dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del período de imposición

	inmuebles, rentas provenientes de títulos valores				
Honduras	Ingresos percibidos en concepto de dividendos o de cualquier otra forma de participación en utilidades de reserva	persona natural o jurídica	10% sobre las ganancias	El periodo impositivo es del 1 de enero al 31 de diciembre	Retenido por la sociedad mercantil en la fecha en la que se efectúe el pago, la cual dentro de los 30 días siguientes deben enterarse a la Administración Tributaria por medio de depósito
Nicaragua	derechos, acciones, o participaciones en personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, etc. Transmisión de derechos, por acciones y títulos valores emitidos por personas naturales o jurídicas, de las derivadas de cualquier forma de disponer de un bien, transmisiones de bienes inmuebles, así como a título gratuito, premios en dinero, entre otros. Art. 16	personas naturales y jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades, sea cual fuera su nacionalidad o residencia, y que cuenten o no con un establecimiento permanente	10% y del 5% sobre transmisión de activos. Cuando se trate de transmisión de bienes sujetos a registro ante oficina pública se aplicará del 1% al 4% dependiendo de valor del bien.	no tienen período fiscal determinado, ya que se grava por retenciones definitivas al momento que se perciben	Mediante retenciones definitivas, de las cuales los agentes retenedores deben presentar mediante formulario las retenciones realizadas durante el mes, esto los primeros cinco días hábiles del mes siguiente.

Costa Rica	Rendimientos percibidos por los fondos de inversión provenientes de títulos valores u otros activos y las ganancias generadas por la enajenación y por cualquier tipo de activos del fondo.	mercados de valores, personas físicas y jurídicas que intervengan directa o indirectamente en ellos y los contratos y actos relacionados con tales mercados.	De un 5% para ambos casos.	Es mensual	Declaración jurada presentada dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente de aquel en el que se generaron los ingresos
México	ingresos provenientes de dividendos o utilidades	persona natural	tasa del 30% al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286 y una tasa adicional del 10% para aquellas distribuidas por personas morales residentes en México.	del 1 de enero al 31 de diciembre	Por medio de retención que realiza la persona moral, la cual debe ser presentada en la fecha que sea presentada la declaración del ejercicio correspondiente.
España	variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel	personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y en territorio extranjero (algunos casos)	Del 24% al 43% dependiendo de los euros brutos anuales	del 1 de enero al 31 de diciembre	mediante declaraciones que debe realizar el contribuyente

		establecidos en el artículo 10)			
Impuesto de solidaridad					
Guatemala	la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional.	personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, comunidades de bienes, patrimonios hereditarios indivisos, que obtengan un	1% sobre la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos	es trimestral computado por trimestres calendario	Por medio de declaración pagado dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario.

		margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos.			
Honduras	El ser una persona jurídica con renta neta gravable superior a un millón de lempiras	personas jurídicas	del 5% aplicable sobre el exceso de renta neta gravable superior a un millón de lempiras	Es anual	mediante la misma declaración del impuesto sobre la renta
Costa Rica	propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, al primero de enero de cada año, ubicado en territorio nacional y utilizado de forma habitual, ocasional o de recreo.	los propietarios o titulares de derechos sobre los bienes indicados. Así como los concesionarios, permisionarios y ocupantes de la franja fronteriza de la zona marítimo-terrestre.	De manera progresiva aplicando del 0.25% al 0.55% dependiendo del valor fiscal del inmueble	anual del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año	mediante declaración realizada por los contribuyentes dentro de los quince días naturales siguientes a su devengo.

Impuesto sobre ganancia mínima presunta

Argentina	sobre la ganancia mínima presunta aplicable en todo el territorio de la Nación, la cual se determina sobre la base de los activos.	Sociedades domiciliadas en el país, asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, empresas o explotaciones unipersonales, personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, fideicomisos, fondos comunes de inversión y establecimientos estatales de actividades comerciales, agrícolas, entre otros.	1% sobre la base imponible.	Por el término de 10 ejercicios anuales	se liquida mediante el impuesto a las ganancias.
------------------	---	--	------------------------------------	--	---

Impuesto sobre herencias, legados y donaciones					
Guatemala	Donaciones entre vivos o enajenaciones a título gratuito, herencias, legados y donaciones por causa de muerte, de bienes inmuebles tanto en Guatemala, como fuera de la república, la remisión o condonación de deudas y la renuncia o cancelación de derechos de usufructo o pensiones, ya sea temporales o vitalicias.	el heredero, legatario o donatario	El tipo impositivo de este impuesto se aplica dependiendo del contribuyente y del monto de la herencia, legado o donación. Los porcentajes son desde el 1% el más bajo a 25% el más alto.	En donaciones entre vivos, al momento de autorizarse la escritura de donación y aceptación. en herencias, legados y donación por mortis causa, desde el fallecimiento del causante o de la declaratoria de muerte presunta del ausente.	La SAT practicará la liquidación, y una vez practicada, dentro del tercer día se enviará el expediente para consulta a la CGC , la cual emitirá resolución y será notificada al interesado. Una vez recibida la notificación, el contribuyente deberá cancelar el impuesto por medio de pago.
El Salvador	Las sucesiones por causa de muerte y las donaciones	el heredero, legatario o donatario	El tipo impositivo varía dependiendo del monto de la herencia o donación, y este se aplica progresivamente desde un 10% hasta el 30%, del cual.	desde el día siguiente al de su apertura, hasta la aceptación de la herencia	mediante declaración jurada realizada ante el fisco, junto con el pago del impuesto.

			Asimismo se establece una cuota fija dependiendo del monto.		
Argentina	<p>Todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto. Herencias, legados, donaciones, anticipos de herencia, transmisiones que impliquen enriquecimiento patrimonial a título gratuito.</p>	<p>Personas físicas o jurídicas con domicilio en la Provincia de Buenos Aires.</p>	<p>Se basa en el monto del hecho generador, y del parentesco. Establece para todos los casos, una cuota fija, la cual asciende progresivamente de \$5.000 a \$1-625.031; al igual que el porcentaje que es desde 0 a 15,9250</p>	<p>En herencias y legados, la fecha del deceso del causante, en donaciones, la fecha de aceptación, en los demás casos, la fecha de celebración de los actos.</p>	<p>Este debe pagarse en actos producidos entre vivos, hasta vencidos quince días de producido el hecho imponible, el actos producidos por causa de muerte, hasta los quince días de la solicitud judicial o suscripción o entrega del bien transmitido. Se puede realizar abonos en hasta 10 cuotas mensuales, iguales y consecutivas, las cuales devengarán un interés.</p>
España	<p>Adquisición de bienes y derechos por herencia, legado y donación a título gratuito (entre vivos), percepción de cantidades por seguros de vida.</p>	<p>causahabiente, donatario y beneficiarios</p>	<p>dependiendo del monto, el porcentaje es desde 7.65% a 35%</p>	<p>Adquisiciones por causa de muerte, al momento el que falleció el causahabiente. En los actos entre vivos, al momento en el que se celebra el contrato o acto</p>	<p>Mediante declaración tributaria. El pago del mismo también se puede fraccionar en 5 anualidades como máximo.</p>

Impuesto sobre bienes inmuebles					
Guatemala	bienes inmuebles, rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como cultivos permanentes.	personas jurídicas y físicas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles, usufructuarios de bienes del Estado	Es progresivo, hasta Q2,000.00 exento de y el monto máximo de Q70,000.01 en adelante 9 por millar	Anual	la liquidación la realiza el ente administrador en base al registro de la matrícula fiscal. El pago puede fraccionarse en cuatro cuotas trimestrales iguales, que el contribuyente debe pagar en las cajas del ente administrador.
Argentina	bienes inmuebles situados en las Provincias	titulares de dominio, usufructuario y poseedores a título de dueño	se establece mediante el metro cuadrado de superficie cubierta y el precio va desde \$1.340 a \$55	Anual	La liquidación la realiza la Agencia de Recaudación de cada una de las provincias, y el pago debe ser anual en una o varias cuotas.
Impuesto al Activo Neto					
Honduras	la diferencia que resulta del valor de los activos que figuran en el Balance General del Contribuyente, menos las reservas de cuentas por cobrar, las depreciaciones	personas jurídicas, domiciliadas en Honduras que tengan carácter de comerciantes	1%	anual	Debe pagarse y declararse en la misma fecha de pago del ISR de cada ejercicio fiscal.

	acumuladas permitidas por la ley del ISR, las revaluaciones de activos valores de expansiones de inversiones registradas				
Revaluación de activos					
Honduras	la revaluación de los bienes que conforman su activo	personas naturales o jurídicas que realicen actividades mercantiles que se dediquen a la producción de bienes o prestación de servicios	6%	fecha de revaluación de los bienes.	debe de realizarse un pago único y definitivo al momento de la revaluación
transferencia onerosa de bienes raíces / inmuebles					
El Salvador	transferencia de bienes raíces por actos entre vivos	persona natural o jurídica que adquiera bienes raíces	hasta \$250.000.00 estará exento. De \$250.000.01 en adelante del 3%	al momento de realizar la escritura pública, el remate o la adjudicación	mediante declaración escrita firmada en formulario, dentro de 60 días siguientes a la fecha del acto que dio origen, acompañado de la escritura de enajenación, certificación del acta de remate o del auto de adjudicación.

Honduras	tradición de inmuebles a título oneroso	persona natural o jurídica	1.5% del valor de la transacción	al momento de realizar la escritura pública	por medio de recibos talonarios extendidos por la oficina recaudadora, y el notario deberá indicar en la escritura, el depósito del impuesto a efecto de que este acto pueda ser inscrito en los registros
Costa Rica	traspaso de bienes inmuebles bajo cualquier título	por partes iguales los transmitentes y los adquirentes de los bienes	1.50%	fecha de otorgamiento de la escritura pública en que se asienta el negocio jurídico o la fecha en que se documente cualquier negocio jurídico que tenga por efecto el traspaso del bien	mediante declaración jurada, el cual será el documento del traspaso de bienes, y debe cancelarse dentro del mes siguiente a la fecha del otorgamiento del negocio jurídico.
México	la enajenación de bienes inmuebles	persona natural o jurídica	Se establece un cuota fija y luego se le aplica un porcentaje establecido en la ley, del 1.92% al 35%, sobre el excedente del límite inferior.	es de manera anual	para realizar el pago se tiene que acumular este impuesto al de los demás ingresos provenientes de las demás rentas establecidas en el ISR.

Argentina	Transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país.	personas físicas y sucesiones indivisas	quince por mil	momento en el que se perfecciona la transferencia gravada, otorgamiento de escritura y otorgar la posesión del bien	mediante declaraciones juradas que se presentan, y el impuesto deberá ser pagado quince días después de presentada la liquidación .
Sobre bienes personales					
Argentina	sobre bienes existentes sobre en el territorio Argentino al 31 de diciembre de cada año	personas físicas domiciliadas en el país y sucesiones indivisas por bienes situados en el país y las personas físicas sucesiones indivisas domiciliadas en el exterior por bienes situados en el país.	progresiva desde el 0.50% al 1.25%. Sobre las acciones y participaciones la alícuota del 0.50%	del 1 de enero al 31 de diciembre	dentro de los cuatro meses posteriores a la terminación del ejercicio fiscal. En el caso de acciones y participaciones que posee una persona debe ser cancelado en el mes de mayo de cada año.
Premios y boletos de lotería					

Honduras	Sobre premios: los premios de Urna de la Lotería Nacional de Beneficencia y las electrónicas concesionadas. Sobre venta de boletos: La venta de boletos de lotería electrónica, rifas y encuestas que sean comercializados a través de mensajitos por vía celular, correo electrónico, o medios de comunicación televisiva, radial, electrónica, digital	Sobre premios: las personas físicas que ganen premios de lotería. Sobre venta de boletos: empresas operadoras, patrocinadoras, emisoras	Sobre premios: de L. 00.1 a L. 30,000.00 0% y de L 30,000.01 en adelante: 10% Sobre venta de boletos: 5% sobre el valor de venta de boletos	de manera mensual	Sobre premios: será recaudado por la Tesorería del Patronato Nacional de la Infancia y enterado mensualmente a la Tesorería General de la República.
México	Obtención de premios que deriven de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase autorizados legalmente.	la persona que otorgue el premio cuando pague por cuenta del contribuyente (retención)	1% sobre el valor del premio y del 21% en las entidades federativas que apliquen el impuesto local	de manera mensual	será retenido por las personas que hagan los pagos
Argentina	premios ganados en juegos de sorteo (loterías, rifas y similares) así como en concursos de apuestas de pronósticos deportivos	persona o entidad organizadora del respectivo juego o concurso	30% el cual se reduce al 25% para los premios en los que el derecho a la percepción se perfeccione con posterioridad al 31 de diciembre de 1974	al momento de otorgarle el premio al beneficiario	Por medio de retención por parte de la entidad organizadora cuando fuere en efectivo, y cuando fuere en especie, debe exigirlo al ganador.

“Elementos esenciales de los impuestos indirectos en Guatemala y en el Derecho Comparado”

País	Hecho generador	Sujeto pasivos	Tipo impositivo	Período Impositivo	Forma de recaudación
Impuesto al valor agregado / Impuesto sobre ventas					
Guatemala	Venta o permuta de bienes muebles o derechos reales, prestación de servicios en Guatemala, importaciones, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, retiros de bienes muebles, la destrucción, pérdida cualquier hecho que implique faltante en inventario, la primera venta o permuta de bienes inmuebles, donación entre vivos, aportación de inmuebles a sociedades	Toda persona individual o jurídica y entes que no tengan personalidad jurídica.	12%	un mes calendario	El impuesto se paga al momento de la emisión de la factura en la prestación de servicios y venta o permuta de bienes muebles. En las adjudicaciones en el momento que se entregue el bien respectivo, para arrendamientos al término de cada período fijado para el pago de la renta, en seguros y fianzas en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas

El Salvador	transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales y la prestación de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, interés, prima, entre otros.	las personas naturales o jurídicas, sucesiones, sociedades nulas, irregulares o de hecho, fideicomisos, asociaciones cooperativas, unión de personas, consorcios	13%	El período tributario será de un mes calendario.	Mensualmente se debe presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas, exentas y no sujetas. Con esta, debe presentarse asimismo el pago del impuesto.
Honduras	Acto que importe transferencia a título oneroso de una mercadería del dominio de una persona natural o jurídica al dominio de otra, o que tenga por fin último la transmisión de dicho dominio. Asimismo la	en ventas: personas naturales o jurídicas que las efectúen, en servicios, las personas naturales o jurídicas que los presten	12% en ventas de productos, y del 15% en la importación de cerveza, aguardiente, licor compuesto y otras bebidas alcohólicas, cigarrillos y productos del tabaco.	un mes calendario	mediante declaración jurada de ventas junto con el pago del impuesto, la cual se presenta mensualmente a las oficinas recaudadoras, dentro de los primeros diez días calendarios del mes siguiente a aquel en que se efectuaron.

	prestación de servicios.				
Nicaragua	enajenación de bienes, exportación de bienes y servicios, prestación de servicios y uso o goce de bienes	Personas naturales o jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades, establecimientos permanentes que realicen el hecho generador.	15% y en la exportación el 0%	Un mes calendario, y se genera al momento en el que se expide la factura, se pague o abone el precio del bien y se efectúe su entrega.	Los responsables recaudadores deben declarar, liquidar y pagar el IVA en períodos mensuales. El pago se realiza dentro de los quince días subsiguientes al período gravado
Costa Rica	La venta de mercaderías y prestación de servicios.	personas físicas o jurídicas de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios de forma habitual	15%, la cual reduce a 13% durante 18 meses A excepción del consumo de energía eléctrica residencial que es del 5%	Un mes calendario, y se genera al momento en el que se expide la factura, se pague o abone el precio del bien y se efectúe su entrega.	Se debe liquidar el impuesto a más tardar el día 15 de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas correspondientes al mes anterior.

México	Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, uso o goce temporal de bienes.	personas físicas y morales que en territorio nacional realicen el hecho generador	16%	En la enajenación de bienes y prestación de servicios, al momento en el que se cobren las contraprestaciones	mediante retención del impuesto al momento en el que se pague el precio o la contraprestación y se entera mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel que se efectuó la retención
Argentina	venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país, obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación	hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas, realicen en nombre propio o por cuenta de terceros, ventas o compras, sean empresas constructoras que realicen las obras, presten servicios grabados, sean locadores, prestatarios	21% y del 27% sobre ventas de gas, energía eléctrica y aguas reguladas por medidos y demás presentaciones	en el caso de ventas, al momento de la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente, en el caso de prestación de servicios y locaciones de obras, en el momento en que termina la ejecución.	se liquida y abona por mes calendario, por medio de declaración jurada efectuada en formulario oficial

España	entrega de bienes, prestación de servicios y la adquisición intracomunitaria de bienes	personas físicas o jurídicas que tengan la calidad de empresarios o profesionales	21%	En la venta de bienes, al momento de ponerlo a disposición del adquirente. En prestación de servicios cuando se ejecute o presten las operaciones gravadas	Los contribuyentes deben presentar la declaración con el pago mensualmente, en el caso de pequeñas y medianas empresas de manera trimestral, antes del día 20 del mes siguiente.
Impuesto al valor sobre las importaciones					
Guatemala	la entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países.	el importador habitual o no.	12%	un mes calendario. Se genera al momento de ingresar los bienes muebles al país.	El pago debe realizarse en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos.
El Salvador	la importación o internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios	quienes en forma habitual o no, realicen importaciones o internaciones definitivas de bienes muebles	13%	El período será de un mes calendario.	Mensualmente se debe presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas, exentas y no sujetas. Con esta, debe presentarse asimismo el pago del impuesto.

		corporales o de servicios.			
Honduras	importación de productos a territorio hondureño	los importadores o su agente aduanero	12% en importación de productos, y del 15% en la importación de cerveza, aguardiente, licor compuesto y otras bebidas alcohólicas, cigarrillos y productos del tabaco.	Un mes calendario. al momento de ingresar el producto a territorio hondureño.	mediante declaración jurada junto con el pago del impuesto
Nicaragua	importación e internación de bienes	personas naturales o jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades y colectividades, establecimientos permanentes que realicen el hecho generador.	15%	al momento de la aceptación de la declaración o formulario de importación correspondiente	Los responsables recaudadores deben declarar, liquidar y pagar el IVA en períodos mensuales. El pago se realiza previo al retiro de los bienes o mercancías del recinto o depósito aduanero
Costa Rica	importación de mercaderías a territorio costarricense	personas de cualquier naturaleza que efectúe importaciones o	15%	al momento de la aceptación de la declaración o formulario de importación correspondiente	debe liquidarse y pagarse antes de des almacenar las mercancías respectivas

		internaciones de bienes			
Argentina	importaciones definitivas de cosas muebles	personas que importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros	21%	cuando la importación sea definitiva	se liquida y abona juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación
México	importación de bienes y servicios	personas físicas y morales que en territorio nacional realicen el hecho generador	16%	el momento en el que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera,	debe liquidarse y pagarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas
España	importación de bienes	destinatarios de los bienes importados, los viajeros, propietarios de los bienes y los adquirentes	21% a excepción de algunos artículos a los cuales se les aplica el 10%	momento en que hubiere tenido lugar el devengo de los derechos de importación	debe liquidarse y pagarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas
Sobre cigarrillos y tabaco					

Guatemala	siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos	fabricantes de cigarrillos fabricados a máquina.	del 100% sobre el valor del producto, tanto para la importación como los elaborados en territorio nacional	es mensual. Y se genera el impuesto al momento de la venta del producto	debe enterarse en las cajas fiscales con la presentación de la declaración jurada dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes. En la importación, al momento de liquidar la póliza
EL Salvador	la producción e importación de los productos del tabaco, así como el retiro o desafectación del inventario de los mismos destinados para consumo personal del productor.	fabricantes e importadores de los productos del tabaco	se le aplica un impuesto específico d \$0.0225 por cada cigarro, cigarrillo, cigarrito, etc. Asimismo un impuesto Ad Valorem de 39% sobre el precio sugerido de venta	Es mensual y se devenga al momento de la salida de la fábrica, de las bodegas, centro de almacenamiento o de acopio. En la importación al momento que tenga lugar la importación	por medio de declaración jurada presentada mensualmente, junto con el pago del impuesto. En las importaciones al momento en que se determinen los derechos aduaneros.
Honduras	venta realizada por el fabricante local o la internación al territorio hondureño	fabricantes e importadores de los productos del tabaco	Trescientos cincuenta lempiras por millar o proporcional por fracción de millar.	Es mensual. Se devenga al momento de emisión de la factura de venta y en la importación con la aceptación de la póliza aduanera	Mensualmente dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente a aquel en que se causó el hecho generador por medio de declaración jurada. En la importación previo al retiro de la mercancía

Nicaragua	la importación o internación y la enajenación de la producción nacional	personas naturales o jurídicas que fabriquen y enajenen, importen o internen cigarrillos	2013- 309.22; 2014- 374.93; 2015- 454.61; 2016- 551.21. sobre el millar de cigarrillos o el equivalente por unidad	Es mensual y se devenga al momento de la salida de la fábrica, de las bodegas, centros de almacenamiento o de acopio. En la importación al momento que tenga lugar la importación	por medio de declaración y el pago se hará mensualmente dentro de los quince día subsiguientes al período gravado. En la importación conforme la declaración o formulario aduanero previo al retiro de las mercancías
Costa Rica	por la transmisión de dominio del producto o en la internación a territorio costarricense	personas naturales o jurídicas que fabriquen y enajenen, importen o internen cigarrillos	95% sobre el precio de venta sugerido al público	En la importación al momento de la aceptación de la póliza. En las ventas al momento de la emisión de la factura o de la entrega de las mercancías	En el momento de las importaciones se paga antes del desalmacenaje de las mercancías. En la producción nacional a más tardar los primeros quince días naturales de cada mes mediante declaración jurada
México	la enajenación en territorio nacional o la importación de los bienes	personas físicas y morales que realicen el hecho generador	sobre cigarros: 160%. Puros y tabacos labrados: 160%. Puros y trabajos elaborados a mano: 30.4%. Adicionalmente se pagará una cuota de \$0-35 por cigarro	el retiro del lugar en el que se fabricaron. En la importación al momento que el importador presente el pedimento para su trámite	En la enajenación, se debe pagar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que fueron retirados los bienes de la bodega. En las importaciones, el pago se realiza conjuntamente con el del impuesto general de importación.

			enajenado o importado		
Argentina	la transferencia, su despacho a plaza y la importación para el consumo	fabricante, importador o fraccionador	60% sobre el precio de venta al consumidor	Es mensual y se devenga a la salida de la fábrica o de aduana cuando se trate de importación	se liquida y abona por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.
España	consumo de cigarrillos	depositarios autorizados	establece dos tipos impositivos diferentes, aplicados de manera simultánea. de manera proporcional y de manera específica. El proporcional varía desde 15.8% a 51%	mensual	mediante declaración jurada con el pago del impuesto
Sobre derivados del petróleo / Gasolinas, diesel y conglomerado de combustibles					

Guatemala	Sobre el petróleo crudo y combustibles derivados del mismo, Se genera en el momento del despacho del producto nacionalizado o de producción nacional para su distribución, para uso o consumo propio, al ingresar al país después de concluido el proceso de nacionalización	personas individuales o jurídicas distribuidoras de combustibles, que realicen operaciones de explotación petrolera en el país, las refinadoras, transformadoras, procesadoras o productoras de los productos, y las que internen directamente al territorio nacional los productos	por galón americano se aplica la tasa del Q. 4.70 en gasolina superior y de aviación; del Q4.60 gasolina regular y del Q. 1.30 sobre diesel y gas oil. Asimismo sobre otros productos el Q. 0.50	de manera semanal. Y se devenga el impuesto al momento de despachar a los expendedores el producto	El impuesto será aplicado por los agentes retenedores al efectuar las entregas de combustibles a las gasolineras, consumidores a granel o a cualquier adquirente. El agente retenedor deberá dentro de los primeros cinco días hábiles de la semana siguiente a la de la aplicación del impuesto, mediante declaración jurada deberá cancelar el impuesto de la semana anterior.
El Salvador	la distribución de combustibles realizada por el productor, importador o internador, así como el retiro o desafectación del inventario de los mismos destinado para uso personal	importadores, productores y distribuidores de combustibles	sobre el precio internacional del barril de petróleo. Del \$50.00 el 1%; mayor a \$50.00 hasta \$70.00 0.50% y mayor a \$70.00 el 0%	es mensual, y se devenga al momento de la transferencia	mediante declaración jurada presentada mensualmente dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes, junto con el pago del impuesto.

Nicaragua	enajenación, importación o internación de bienes derivados del petróleo	personas naturales y jurídicas, fabricantes o importadoras de los bienes derivados del petróleo	del US\$ 0.0023 al US\$0.2384 dependiendo del producto que se trate. Se calcula en base al litro americano consignado en la factura	En la enajenación, al momento que se expida la factura, se pague el bien, se efectúe su entrega o se destinen bienes para autoconsumo de la empresa. En las importaciones al momento de la aceptación de la declaración aduanera.	En la enajenación de bienes, mediante anticipos o pagos a cuenta, y en la importación. Conforme la declaración o formulario aduanero de importación o internación, previo al retiro de las mercancías del depósito aduanero
Costa Rica	al momento de la fabricación, la destilación o la refinación, y la importación de estos productos	La Refinadora Costarricense de Petróleo, Sociedad Anónima, quien actúa como productora o importadora	se establece una tarifa específica por tipo de combustible que es desde 23,00 colones hasta 235,00 colones, dependiendo del combustible que se grave	Es mensual y se devenga al momento en que está listo para la venta, y en la importación cuando sea aceptada la declaración aduanera	En la producción nacional, la RECOPE debe liquidar y pagar el impuesto por medio de declaración jurada a más tardar dentro de los primeros quince días naturales de cada mes. En la importación al momento previo del desalmacenaje del producto.
México	la enajenación en territorio nacional o la importación de los bienes	personas físicas o jurídicas que enajenen o importen estos productos en territorio nacional	Se calcula en base al litro desde el 3.52 pesos a 4.58 pesos para el diesel	el retiro del lugar en el que se fabricaron. En la importación al momento que el importador presente el	En la enajenación, se debe pagar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que fueron retirados los bienes de la bodega. En las importaciones, el pago se realiza conjuntamente con el del impuesto general de importación.

				pedimento para su trámite	
Regalías					
Guatemala	reconocimiento, exploración, explotación y todas las operaciones mineras	titulares de la licencia de explotación y	Medio por ciento al Estado y Medio por ciento a las municipalidades	Por período anual	Mediante declaración jurada del volumen del producto minero comercializado con base en el valor de cotización del producto en mercados internos o bolsas internacionales. Este debe cancelarse anualmente dentro de los treinta días siguientes de finalizado cada año calendarios.
Hidrocarburos compartibles					
México	Actividad de exploración extracción de hidrocarburos	Contratistas y Asignatarios de contratos de exploración y extracción	por cada kilómetro cuadrado que comprenda el contrato. Fase de exploración 1,500 pesos y fase de extracción 6,000 pesos	período mensual	debe pagarse a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel que corresponda el pago.
España	consumo de los productos establecidos como hidrocarburos compartibles	depositarios autorizados	se establece diferente tipo impositivo dependiendo del producto que se trate. Al igual que la base imponible es diferente en cada producto, el cual se	mensual	mediante declaración jurada con el pago del impuesto

			aplica sobre litro, tonelada, gigajulio, entre otros.		
Cemento					
Guatemala	Momento de la salida de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes, tanto en bolsas, como a granel para su distribución y venta en el territorio nacional. En la importación al momento de su ingreso o internación al país por la aduana	Personas individuales o jurídicas que se dediquen a la producción o fabricación de cemento, y aquellas que lo importen directamente para su uso propio o el de terceros	de Q1.50 por cada bolsa de cuarenta y dos punto cinco kilogramos	En producción nacional: en la fecha que el productor emita la factura por cada uno de los despachos. En la importación: en la fecha de su ingreso al país por la aduana	Los fabricantes nacionales: dentro de los primeros diez días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes calendario en los formularios correspondientes con declaración jurada y juntamente con este el pago correspondiente. En la importación juntamente con los derechos arancelarios al momento de la liquidación de póliza de importación.
Costa Rica	la venta de cemento producido en Cartago San José y Guanacaste	fabricantes del cemento	5% sobre el precio de venta del cemento producido en ciertos lugares de Costa Rica	período mensual	por medio de depósitos realizados al Banco Central de Costa Rica, mensualmente

Cerveza y bebidas alcohólicas					
Guatemala	Salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas de las bodegas o centros de almacenamiento o acopio para su distribución en el territorio nacional	fabricantes o importadores domiciliados en el país	cervezas: 6% sobre precio de venta. Vinos: 7.5% sobre precio de venta. Bebidas alcohólicas destiladas: 8.5% sobre precio de venta	El período es mensual . Y se causa el impuesto en la fecha en que se realice la salida o retiro de las bodegas para la distribución o uso o consumo personal, en la fecha en que emita la factura por despacho, en la transferencia de dominio a título gratuito	Mediante declaración jurada mensual presentada dentro de los primeros diez días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes calendario, junto con el pago del impuesto efectuado en los bancos del sistema.
El Salvador	producción y la importación de bebidas alcohólicas y alcohol etílico potable, así como el retiro o desafectación de los inventarios de los productos para consumo personal del productor.	productores e importadores	impuesto ad valorem: 8% sobre el precio de venta al público. Impuesto sobre contenido alcohólico: un porcentaje por cada 1% en volumen de alcohol por litro, desde el 0.0900 al 0.1600	Período mensual. al momento de salida de la fábrica, bodegas o centros de almacenaje. En la importación cuando esta ocurra	mediante declaración jurada presentada mensualmente junto con el pago del impuesto. En la importación, en el mismo acto que se determinen los derechos aduaneros

Honduras	la transferencia de dominio a cualquier título y a la importación de los mismos	productores e importadores	Cervezas: L 4,1200. Demás bebidas: desde L. 5.1700 a L. 27.9200 sobre el litro	En la producción nacional se causa al momento del retiro del producto de fábrica para su enajenación y en la importación al momento de la liquidación y pago de la Declaración Única Aduanera	Los productores mediante formulario enterado a la Tesorería General de la República o agencia bancaria dentro de los primeros diez días del mes siguiente que se haya causado el impuesto. En la importación por medio de liquidación antes de retirar el producto.
Costa Rica	la producción nacional en las ventas a nivel de fábrica y en la importación de las bebidas alcohólicas	fabricantes de bebidas alcohólicas y toda persona física o jurídica que introduzca este tipo de productos al territorio costarricense	bebidas alcohólicas: dependiendo del porcentaje de alcohol contenido en cada una: hasta 15% de alcohol, 3.20 colones por mililitro / más de 15% hasta 30% de alcohol, 3.84 colones por mililitro y más de 30% de alcohol, 4.47 colones por mililitro	período mensual.	En producción nacional: durante los primeros quince días naturales de cada mes por medio de declaración junto con el pago respectivo. En la importación al momento previo al desalmacenaje del producto
México	la enajenación en territorio nacional o la importación de los bienes	personas físicas o jurídicas que enajenen o importen estos productos en territorio nacional	Dependiendo de la graduación alcohólica de las bebidas y cervezas: del 26.5% al 50%	el retiro del lugar en el que se fabricaron. En la importación al momento que el importador presente el	En la enajenación, se debe pagar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que fueron retirados los bienes de la bodega. En las importaciones, el pago se realiza conjuntamente con el del impuesto general de importación.

				pedimento para su trámite	
Argentina	la transferencia, su despacho a plaza y la importación para el consumo de bebidas que sean o no productos directos de destilación que tengan 10° GL o más de alcohol en volumen, Asimismo de cervezas	fabricantes y fraccionadores de las bebidas y cervezas	20% para las bebidas alcohólicas y 8% para las cervezas.	Es mensual y se devenga a la salida de la fábrica de aduana cuando se trate de importación	se liquida y abona por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.
España	consumo de cervezas y bebidas alcohólicas	los depositarios autorizados	Cervezas: dependiendo el grado alcohólico, tarifas del 0 al 13.56 euros por hectolitro Alcohol: del 913.28 euros por hectolitro	mensual	mediante declaración jurada con el pago del impuesto
Aguas gaseosas y saborizadas					
Guatemala	El momento de salida de las bodegas o lugares de almacenamiento para su distribución,	Fabricantes o importadores domiciliados en el país y las personas individuales o jurídicas que realicen	Se establece como unidad de medida el litro, en dependiendo del producto gravado se le aplica en tarifas	Mensual. Se causa al momento que salen de las bodegas o lugar de almacenamiento o en la internación	Los fabricantes nacionales e importadores: mediante declaración jurada presentada dentro de los primeros diez días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes calendario, juntamente con el pago.

		importaciones individuales para su propio consumo.	desde Q. 0.08 a Q. 0.18	del producto a territorio nacional	
El Salvador	producción, importación o internación de estos bienes	los productores e importadores	impuesto específico de \$0.20 por litro de bebida. Impuesto Ad-valorem: 5% a 10% sobre el precio de venta al público, dependiendo el tipo de bebida	período mensual.	mediante declaración jurada presentada mensualmente dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes, junto con el pago del impuesto.
Honduras	la transferencia de dominio a cualquier título y a la importación de los mismos	productores e importadores	L. 0.5800 por litro.	En la producción nacional se causa al momento del retiro del producto de fábrica para su enajenación y en la importación al momento de la liquidación y pago de la Declaración Única Aduanera	Los productores mediante formulario enterado a la Tesorería General de la República o agencia bancaria dentro de los primeros diez días del mes siguiente que se haya causado el impuesto. En la importación por medio de liquidación antes de retirar el producto.
Costa Rica	ventas a nivel de fábrica y en la importación o internación	fabricante o envasador y la persona natural o jurídica que introduzca los productos	impuesto por unidad de consumo que dependiendo de la bebida que se trate, se le aplica una tarifa que va desde: 0.232 a 18.33 colones	período mensual	Los productores: mediante declaración jurada dentro de los primeros quince días naturales de cada mes, junto con el pago del impuesto. Los importadores: en el momento previo al desalmacenaje del producto.

México	la enajenación en territorio nacional o la importación de los bienes	personas físicas o jurídicas que enajenen o importen estos productos en territorio nacional	25% sobre bebidas energizantes, y la cuota de \$1.00 por litro para las demás bebidas saborizadas	el retiro del lugar en el que se fabricaron. En la importación al momento que el importador presente el pedimento para su trámite	En la enajenación, se debe pagar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que fueron retirados los bienes de la bodega. En las importaciones, el pago se realiza conjuntamente con el del impuesto general de importación.
Argentina	la transferencia, su despacho a plaza y la importación para el consumo de bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados	fabricantes y fraccionadores de las bebidas analcohólicas, jarabes y extractos y concentrados	8% . Con excepción de los jugos o zumos de frutas, 10% y jarabes para refrescos y productos para preparación de bebidas analcohólicas n 20%	Es mensual y se devenga a la salida de la fábrica o de aduana cuando se trate de importación	se liquida y abona por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.
Consumo selectivo de artículos varios					
Honduras	la comercialización de ciertos productos: peces, café, té, perfumería, cosméticos, vajillas, joyas, juegos, juguetes electrónicos. Asimismo sobre automóviles de carreras, de tres	los productores, fabricantes e importadores que se dediquen a la comercialización	impuesto ad valorem del 10 %, para los automóviles dependiendo del cilindraje que va desde un 10% a 50%	período mensual	mediante declaración jurada mensual de la ventas, dentro de los diez días hábiles siguientes al mes que corresponde, junto con el pago del impuesto.

	ruedas y para pasajeros				
México	la enajenación en territorio nacional o la importación de plaguicidas y alimentos no básicos	personas físicas o jurídicas que enajenen o importen estos productos en territorio nacional	Sobre plaguicidas, dependiendo de la categoría por peligro de toxicidad: 6%, 7% y 9% y sobre alimentos no básicos del 8%	el retiro del lugar en el que se fabricaron. En la importación al momento que el importador presente el pedimento para su trámite	En la enajenación, se debe pagar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que fueron retirados los bienes de la bodega. En las importaciones, el pago se realiza conjuntamente con el del impuesto general de importación.
Argentina	por el expendio de objetos suntuarios	fabricantes que realizan operaciones de elaboración por cuenta de terceros que aporten materia prima	20% sobre el monto manufacturado	Es mensual y se devenga a la salida de la fábrica o de aduana cuando se trate de importación	se liquida y abona por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.
España	Carbón: la producción o importación de carbón. Electricidad: el suministro de electricidad a otra persona para su propio consumo.	Carbón: productores o extractores, importadores, revendedores y adquirentes intracomunitarios. Electricidad: las entidades que realicen el	se calcula sobre gigajulios y va desde el 0,15 y 0.65 euros Electricidad: 5,11269632 por ciento sobre el total del suministro	trimestral	mediante liquidación-declaración trimestralmente, presentada junto con el pago del impuesto.

		suministro de energía eléctrica			
Timbres fiscales y sellos					
Guatemala	la emisión, suscripción y otorgamiento de actos o contratos específicos establecidos en la ley	quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objetos del impuesto	3% sobre el valor de los actos y contratos, y tarifas específicas sobre algunos documentos que son desde: Q. 0.50 a Q. 1,000.00	al momento de realizar el acto o contrato jurídico	por medio de adherir timbres fiscales a los documentos afectos
Nicaragua	actos jurídicos expedidos en Nicaragua o en el extranjero cuando estos surjan efectos en el país.	personas naturales o jurídicas	dependiendo el acto jurídico está grabado con una tarifa específica que es desde el C\$10.00 a C\$500.00	al momento de realizar el acto jurídico	Se cancela simultáneamente con el otorgamiento o expedición del documento respectivo, y al momento de escrituras públicas al librarse el primer testimonio de ellas. Se realiza al adherir al documento timbres en la cuantía correspondiente
Argentina	actos, contratos y operaciones de carácter oneroso	todas aquellas personas que formalicen los actos y contratos		al momento de realizar el acto jurídico	por medio de valores fiscales adheridos a los documentos
Sobre producción y servicios					

México	prestación de servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, entre otros y la realización de juegos con apuestas y aquellos que se presten en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones	las personas naturales o jurídicas que presten los servicios mencionados	30% sobre el valor del servicio y del 3% por los servicios prestados a través de redes públicas de telecomunicaciones	Es mensual	se debe pagar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que fue prestado el servicio.
Combustibles líquidos, naftas y gas natural					

Argentina	Combustibles líquidos y gas natural: transferencia a título oneroso o gratuito de productos de origen nacional o importado. Gasoil: transferencia a título oneroso o gratuito, o importación	Combustibles líquidos y gas natural: Empresas que refinan o comercialicen combustibles líquidos y otros derivados, y los importadores Gasoil: los importadores, empresas que refinan o comercialicen el gasoil y los revendedores del combustible que hubieren importado	Combustibles líquidos y gas natural: dependiendo del producto una tasa del 19% hasta el 70% Gasoil: 22%	Combustibles líquidos, gas natural y gas oil: Mensual Se causa el impuesto al momento de emisión de factura, con el retiro de los productos para consumo.	Combustibles líquidos, gas natural y gas oil: En las importaciones, por medio de pago a cuenta del tributo, liquidado juntamente con los derechos aduaneros y el IVA, mediante percepción en la fuente. En producción nacional, mediante declaración jurada presentada mensualmente junto con el pago del impuesto
Seguros					
Argentina	sobre primas de seguros que contraten	entidades de seguros	8.5% a excepción de primas de seguros de accidente de trabajo que será el 2.5%	al momento de abonar las primas a las compañías aseguradoras.	por medio de declaración jurada presentada mensualmente junto con el pago del impuesto.
Circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos					
Guatemala	circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos que se desplacen en territorio	propietarios de vehículos terrestres, marítimos y aéreos	vehículos terrestres: dependiendo del año del 0.2% al 1.8% y establece ciertos montos sobre algunos vehículos	anual	En un solo pago anual a más tardar el uno de julio de cada año

	nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado		en específico, al igual que los vehículos marítimos y en el caso de los vehículos aéreos, dependiendo del kilogramo de peso bruto		
Primera matrícula de vehículo					
Guatemala	Primera matrícula de vehículos automotores terrestres que sean nacionalizados, se ensamblen o se produzcan en el territorio nacional	Toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio que solicite la inscripción a su nombre de un vehículo automotor terrestre ante el Registro Fiscal de Vehículos.	dependiendo del tipo de transporte una tasa de 5% al 20%	Se causa el impuesto cuando tenga lugar la solicitud de matrícula por primera vez	luego de realizar el pago del IVA a la importación en la aduana de ingreso y luego de nacionalizar el vehículo, debe presentar la documentación para la inscripción el vehículo ante el Registro Fiscal y la SAT procederá a verificar la autenticidad de los documentos presentados en un plazo máximo de 10 días y el pago es en un plazo máximo de diez días.
El Salvador	Matrícula por primera vez de vehículos automotores, buques y artefactos navales y aeronaves	las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos o entidades que soliciten la matrícula por primera vez a su nombre	Dependiendo del tipo de transporte la tasa va desde un 1% a un 8% para los vehículos terrestres; de 2% al 10% para buques y artefactos navales; y del 2% y 5% para aeronaves	Se causa el impuesto cuando tenga lugar la solicitud de matrícula por primera vez	Por medio de declaración y pago dentro de los cinco días hábiles siguientes a la presentación de importación definitiva y de la adquisición del bien

España	Matrícula por primera vez de vehículos automotores y algunos marítimos	personas o entidades a cuyo nombre se realice la inscripción	se aplican dependiendo de la emisión de CO2 que genera y se establece diferente tipo impositivo en Canarias, Península, Ceuta se aplica del 0% al 11%	Se causa el impuesto cuando tenga lugar la solicitud de matrícula por primera vez	mediante autoliquidación con el pago del impuesto antes de ser matriculado
Propiedad de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones y su transferencia					
Costa Rica	propiedad de vehículos automotores, aeronaves o embarcaciones de recreo o pesca deportiva	personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, de hecho o de derecho, que sean propietarias de un vehículo	conforme una tabla que establece el valor del vehículo, que es desde el 1.2% al 3.5%	al momento de la adquisición, hasta la cancelación de la inscripción	al momento antes de adquirir las placas, marchamos o cualquier distintivo
México	la tenencia o uso de vehículos terrestres, aeronaves, embarcaciones, veleros, entre otros	las personas físicas las morales tenedoras o usuarias de los vehículos	depende del valor del automóvil y del tipo de vehículo, se le aplica tasa o cuota establecida en la ley	año calendario	Se paga el impuesto durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas
Consumo selectivo de vehículos					
Honduras	Importación o compra de vehículos nuevos o usados en plaza	fabricante o importador	dependiendo el valor de los vehículos tasas del 10% al 60%	período mensual	mediante declaración jurada mensual de la ventas, dentro de los diez días hábiles siguientes al mes que corresponde, junto con el pago del impuesto.

Argentina	la fabricación o importación de vehículos automotores terrestres categoría M1, tipo van, jeep todo terreno y los preparados para acampar	fabricante, importador o fraccionador	10%	Mensual	se liquida y abona por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.
Sobre automóviles nuevos					
México	Enajenación de automóviles nuevos y la importación definitiva al país	personas físicas y morales que enajenen e importen automóviles nuevos	dependiendo el precio de enajenación del automóvil una tasa desde el 2% al 17%	ejercicio fiscal anual	Mediante pagos provisionales realizados a más tardar el 17 de cada uno de los meses de ejercicio mediante declaración presentada, junto con el pago del impuesto. Y deben cancelar el impuesto del ejercicio mediante declaración realizada dentro de los tres meses siguientes del mismo ejercicio, deduciendo los pagos provisionales realizados
Promoción de turismo y contribución por salida del territorio nacional					
Guatemala	salida del país por vía aérea o marítima	guatemaltecos y extranjeros residentes o no	US\$30.00 por persona que viaje por vía aérea y de US\$10.00 por vía marítima	de manera mensual	recaudado por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y será depositado en el Banco de Guatemala a cada una de las dependencias
Prestación de servicios de hospedaje					

Guatemala	prestación de servicios de hospedaje en el territorio nacional	las personas físicas y jurídicas propietarias de hoteles, moteles, campamentos, pensiones y centros de alojamiento	10% sobre la tarifa de hospedaje	Mensual	será recaudado por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, por medio de retención realizada por parte de los prestadores del servicio
Pasajes aéreos al exterior					
Honduras	venta de boletos de transporta aéreo nacional o internacional	las líneas aéreas que presten el servicio	18%	Mensual	Por medio de las líneas aéreas las cuales retendrán el impuesto y lo depositarán dentro de los 15 días calendarios siguientes al mes en que se efectuaron las ventas
Argentina	la venta o emisión de pasajes aéreos y marítimos al exterior	residentes argentinos	5% del precio de venta de los pasajes	Mensual	Es percibido por las compañías transportadoras o empresas charteadoras al efectuar el cobro de los pasajes y estos son los responsables de ingresarlo al Fondo Nacional de Turismo
Armas de fuego y municiones					
El Salvador	venta o cualquier otra forma de transferencia de propiedad que después de la producción o importación efectúen los productores o importadores y la importación de estos bienes	productores y los importadores de armas de fuego, partes y accesorios de estas	30% sobre el precio fijado en la operación de venta	Mes calendario. cuando se emite el documento que da constancia de la operación	Se debe presentar mensualmente una declaración jurada con el pago. En la importación se liquidará en la declaración de mercancías en formulario aduanero

Sobre la telefonía					
Guatemala	la tenencia de líneas asignadas por la SIT en la red de telefonía fija o móvil	operadores autorizados y registrados por la SIT que presten líneas de telefonía fija o móvil	Q5.00 por cada línea asignada de telefonía fija o móvil	Mensual	debe pagarse dentro de los diez días hábiles del mes siguiente al período impositivo respectivo mediante declaración jurada.
Honduras	ventas de servicios de telecomunicaciones	Empresa Hondureña de Telecomunicaciones	establece diferente tasa dependiendo del servicio que se venda y del precio de este: del 12% al 15%	Mensual	deben presentar mensualmente una declaración jurada de ventas y enteraran las sumas percibidas en las oficinas recaudadoras. Esto dentro de los diez primeros días calendarios del mes siguiente a aquel que se efectuaron las ventas.
Argentina	provisión de servicio de telefonía celular y satelital	por el prestador del servicio de telefonía	4% sobre el importe facturado	Mensual	se liquida y abona por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.
Casinos, juegos de azar, envite, máquinas y juegos de mesa					
Honduras	Sobre la operación o uso de máquinas tragamonedas u otro tipo de máquinas electrónicas accionadas por monedas	personas naturales o jurídicas a cuyo nombre se haya emitido la autorización para operar cada máquina	L. 5,000.00	Anual	Deben enterar mensualmente en el plazo de diez días hábiles posteriores la cantidad de L. 416.67 en el lugar y forma que señale la Municipalidad.
Nicaragua	la explotación técnico comercial de máquinas de juegos y mesas de juegos	personas naturales o jurídicas que realicen la explotación técnico	mesas de juegos: US\$400.00 y máquinas por sala de juegos: US\$25.00 por 100 máquinas,	Se aplica mensualmente sobre las máquinas	Constituirá el pago mínimo definitivo a cuenta del IR anual, en sustitución del pago mínimo del 1% sobre ingresos brutos.

		comercial de esas máquinas	US\$35.00 por las demás máquinas en exceso de 300 máquinas		
Costa Rica	sobre ingresos netos de las personas originados de la explotación de casinos, por cada una de las mesas de juego y máquinas tragamonedas	casinos y empresas de enlace de llamadas de apuestas electrónicas	10% sobre ingresos netos originados en la explotación de casinos. 60% salario base, por cada una de las mesas de juego. 10% de un salario base, por cada máquina tragamonedas. Sobre empresas de enlace de llamadas, dependiendo de los empleados que tenga, el cual se establece cincuenta y siete salarios base y ochenta y cinco salarios base.	Mensual / El de empresas de enlace de llamadas es período Anual	por medio de declaración jurada presentada junto con el pago dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente al que se refiera dicha declaración / El de empresas de enlace de llamadas se cancela proporcionalmente cada trimestre de acuerdo con el cronograma de pagos que establezca el Ministerio de Hacienda.
Mantenimiento vial, vías públicas					
Nicaragua	enajenación e importación de los derivados del	personas naturales y jurídicas, fabricantes,	0.0423 de dólar de Estados Unidos por litro americano	Mensual	En la enajenación mensualmente a la Administración Tributaria dentro de los quince días subsiguientes al

	petróleo a las estaciones de servicio al público o de uso particular para transporte terrestre y el autoconsumo	importadores y distribuidores			período gravado o con anticipos o pagos a cuenta. En la importación conforme la declaración aduanera previo al retiro de las mercancías
Sobre entradas cinematográficas y videos y sobre servicios de radiodifusión					
Argentina	boletos de espectáculos cinematográficos, venta de videogramas grabados y radiodifusiones	espectadores y empresarios o entidades exhibidoras y adquirentes y locatarios	10% sobre venta de boletos y videogramas y 25% sobre radiodifusión	Diaria	Por medio de agentes de percepción los cuales deberán transferir automáticamente y de forma diaria al Instituto Nacional de Cine y Artes Visuales
Impuesto general forestal					
Costa Rica	transferencia de la madera en trozas	personas físicas o jurídicas propietarias de centros de industrialización primaria de maderas	3% sobre el valor de transferencia	Mensual	Mediante declaración jurada presentada a más tardar el último día de cada mes, junto con el pago.
Alquiler habitacional					
Honduras	El arriendo o alquiler de viviendas y edificios de apartamentos con un monto superior a quince mil Lempiras	personas naturales	10% sobre el precio del arriendo	Anual	Se paga en cuatro cuotas trimestrales, el cual se genera al dividir el impuesto del año anterior entre cuatro. 30 de junio, 30 de septiembre, 31 de diciembre y 31 de marzo del año imponible