

Distr.  
RESTRINGIDA

LC/MEX/R.566  
4 de julio de 1996

ORIGINAL: ESPAÑOL

---

CEPAL

Comisión Económica para América Latina y el Caribe

e.1



**GUATEMALA: DETERMINANTES DE LA VIABILIDAD DE LAS  
REFORMAS TRIBUTARIAS, 1980-1994**





	<u>Página</u>
RESUMEN .....	1
I. LA INSUFICIENCIA DE RECURSOS TRIBUTARIOS EN GUATEMALA .....	3
II. EL FRACASO DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS .....	16
III. DETERMINANTES DE LA VIABILIDAD DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS .	20
IV. EL PROCESO DE NEGOCIACION .....	25
1. El contexto institucional .....	25
2. Los planteamientos de las organizaciones .....	26
V. RECOMENDACIONES .....	38
BIBLIOGRAFIA .....	41
<u>Anexos:</u>	
I Guatemala: Evolución de ingresos tributarios selectivos del gobierno central, 1980-1995 .....	47
II Muestra selectiva comparada de disposiciones relativas a la autoridad tributaria del Estado en las constituciones de Costa Rica, El Salvador, Guatemala y Chile .....	49
III Derechos de propiedad en las constituciones de Costa Rica, El Salvador, Guatemala y Chile .....	51
IV Guatemala: Evolución de ingresos tributarios selectivos del gobierno central, 1980-1994 (Estructura porcentual) .....	55
V Guatemala: Evolución de ingresos tributarios selectivos del gobierno central, 1980-1994 (Porcentajes del PIB) .....	57
VI Guatemala: Muestra selectiva de disposiciones constitucionales en materia tributaria que se confunden con los derechos civiles y de propiedad .....	59
VII Disposiciones constitucionales en materia de poder tributario, de propiedad y privacidad en los Estados Unidos .....	61



## RESUMEN

En 1994 Guatemala atravesó una difícil crisis fiscal. La carga tributaria apenas se ubicó en 6.8% del producto interno bruto (PIB), por lo que el gobierno no pudo cumplir las metas en materia de estabilización macroeconómica, ni atender necesidades urgentes en áreas como justicia y seguridad, infraestructura, salud y educación. Así, Guatemala repite en los años noventa un patrón característico de la década anterior: la insuficiencia y volatilidad de los ingresos tributarios, en medio de una falta notoria de bienes públicos típicos.

Guatemala tiene una carga impositiva muy baja y entre 1980 y 1994 se realizaron varias reformas tributarias, cuyo objetivo precisamente era mejorar de manera sostenible los ingresos gubernamentales, sin que ello se lograra. Pese a la insatisfactoria evolución de los ingresos tributarios, el déficit del gobierno central se redujo considerablemente, en especial gracias al descenso del gasto gubernamental en inversión.

En el curso de su historia como nación independiente, Guatemala ha carecido de una base fiscal sólida. Este antecedente histórico explicaría en parte los fracasos de las reformas tributarias mencionadas, en el sentido de que la experiencia acumulativa de generaciones pasadas habría instaurado un tipo de aprendizaje colectivo que obstaculiza aumentar el poder tributario del Estado, pese a que la insuficiencia de bienes públicos lo haría aconsejable.

Además, las corrientes ideológicas prevalecientes en el mundo en los comienzos de los años ochenta no fueron favorables a elevar el poder tributario del Estado guatemalteco. En el mismo sentido operaron las escuelas de pensamiento económico conocidas como "economía de oferta" y "economía constitucional", así como algunas recomendaciones de política tributaria emanadas de instituciones multilaterales.

Por otra parte, las reformas alteraron de manera relevante la estructura tributaria. Así, desaparecieron los gravámenes a las exportaciones, y el impuesto al valor agregado (IVA) se transformó en la principal contribución; al tiempo, se redujo significativamente la tasa máxima del impuesto sobre la renta, con lo cual disminuyó su progresividad.

Entre los determinantes de la viabilidad de las reformas tributarias en Guatemala se cuenta el fenómeno de dependencia de rumbo que, sucintamente descrito, consiste en que una vez adoptado un curso de articulación entre economía y política, ese curso genera una dependencia necesaria y recurrente. Así, ni los regímenes de facto que gobernaron Guatemala en el primer quinquenio de la década de los ochenta, ni los parlamentarios constitucionales que lo hicieron entre 1986 y 1994 pudieron restablecer de manera permanente una carga tributaria similar a la de 1980.

En complemento de lo anterior, el análisis de Robert Axelrod para establecer la posibilidad de que la cooperación emerja entre egoístas movidos exclusivamente por su interés sirve de base para evaluar las estrategias seguidas por el Estado guatemalteco. Según Axelrod, en ese juego la cooperación puede emerger entre egoístas, si uno de los jugadores sigue la estrategia correcta. La estrategia que consistentemente resultó superior en una serie de simulaciones de juego realizadas por

Axelrod fue la llamada "tit por tat" ("ojo por ojo") consistente en que el jugador coopera hasta que es engañado por el rival, y que adopta la posición opuesta, de castigo, cuando su contrincante no coopera. Como resultado, una primera hipótesis sostiene que el fracaso de las reformas tributarias estriba en que el gobierno ha seguido una estrategia incorrecta cooperando con los contribuyentes sin obtener a cambio el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin restarle méritos a los aportes de Axelrod, North y Nowack et al. han subrayado que la cooperación demanda el establecimiento de leyes y de sistemas de penalización. Por ende, una segunda hipótesis atribuye el fracaso de las reformas tributarias en Guatemala a la falta de una burocracia especializada y un cuerpo de leyes adecuado.

Las razones que se han esgrimido para explicar esta situación se centran en la estructura política de Guatemala, que le daría un poder excesivo a los grandes propietarios. Sin embargo, con la adopción de una nueva constitución en 1986 se ha ido operando una paulatina apertura del sistema político, que ha permitido un mejoramiento incremental de la posición negociadora del gobierno y un mejoramiento del cuerpo legal para penalizar el incumplimiento tributario.

Sin embargo, la nueva constitución, al tiempo que modernizó la práctica política, introdujo severas limitaciones al poder tributario del Estado, lo que plantea conflictos de forma recurrente con las necesidades de ingresos tributarios públicos.

Las pautas a seguir para mejorar el régimen tributario abarcan acciones desde el campo de la administración y el fortalecimiento de las sanciones en contra de la evasión, hasta un esfuerzo educativo dirigido a establecer un marco de cooperación entre gobierno y contribuyentes, propiciando conductas de cumplimiento cuasivoluntario de las obligaciones impositivas, en el marco de una decisión gubernamental de imponer una estrategia de "ojo por ojo". En este sentido, es importante, dada la larga experiencia de no cooperación de los grandes contribuyentes, que el gobierno reserve sus movimientos de cooperación, por ejemplo, privatización, hasta que la otra parte haya cumplido las obligaciones tributarias.

## I. LA INSUFICIENCIA DE RECURSOS TRIBUTARIOS EN GUATEMALA

En 1994 Guatemala atravesó una difícil crisis fiscal. La carga tributaria apenas se ubicó en 6.8% del PIB y, por consiguiente, el gobierno no pudo cumplir las metas en materia de estabilización macroeconómica, 1/ ni atender necesidades urgentes de gasto en bienes públicos típicos como justicia y seguridad, infraestructura, salud y educación. 2/ Como reflejo de ello, Guatemala presenta una tasa de analfabetismo de 44%, la segunda más alta de América Latina, sólo detrás de la de Haití, y prácticamente el doble de la de países de desarrollo similar como Bolivia y Honduras. 3/ La situación de la salud pública también es desoladora, ya que los gastos en este rubro apenas alcanzan 1% del PIB, frente al 3% promedio de la región latinoamericana. La infraestructura se halla muy deteriorada: las carreteras y puentes, sus componentes más importantes, muestran un avanzado desgaste a causa del envejecimiento, el mantenimiento inadecuado y la insuficiente regulación del transporte. La situación de los servicios básicos es aun peor en las áreas rurales pobladas por los grupos más pobres. A su vez, la extensión de la pobreza en Guatemala es la más pronunciada entre países de similar ingreso por habitante. 4/ La escasez de recursos fiscales también provocó que la modernización del sistema judicial sufriera rezagos indebidos. 5/ Así, Guatemala repite en los años noventa un patrón característico de la década de los ochenta: la insuficiencia y volatilidad de los ingresos tributarios, en medio de una falta notoria de bienes públicos. 6/

La incapacidad de los gobiernos para elevar sus ingresos tributarios resulta sorprendente al considerar que Guatemala registra una carga impositiva muy baja (véase el cuadro 1), y que entre 1980 y 1994 se realizaron varias reformas tributarias, cuyo objetivo común era precisamente elevar de manera sostenible los ingresos fiscales.

Pese a la insatisfactoria evolución de los ingresos tributarios, el déficit del gobierno central descendió marcadamente debido, sobre todo, a la reducción del gasto en inversión (véase el cuadro 2), cuyos efectos negativos se resintieron en la economía nacional. 7/

---

1/ Las autoridades se habían trazado una meta de déficit fiscal del gobierno central de 0.5% del PIB y un crédito neto negativo del Banco Central al gobierno de 443 millones de quetzales. En cambio, el déficit fiscal alcanzó 1.5% del PIB y los depósitos del gobierno en el Banco Central descendieron, por lo cual se incumplieron las metas de crédito neto.

2/ CEPAL (1995a). Véase Banco Mundial (1995), págs. 2, 32-33, 44.

3/ CEPAL (1992), pág. 199.

4/ Banco Mundial (1995).

5/ CEPAL (1995).

6/ Banco Mundial (1995), pág. 21.

7/ Según Bird (1985), la reducción del déficit fiscal, usualmente empleado como indicador de buen desempeño macroeconómico, enmascara, en el caso guatemalteco, un deterioro significativo de la capacidad del país para financiar las actividades estatales mínimas. Véase Bird (1985), pág. 11.

Cuadro 1

COMPARACION DE LA CARGA FISCAL ENTRE LOS PAISES DE  
AMERICA LATINA, LOS MIEMBROS DE LA OCDE Y LAS  
NACIONES DE INDUSTRIALIZACION RECIENTE

(Promedio del período 1987-1989 como porcentaje del PIB)

	Carga tributaria <u>a/</u>	Carga de las imposiciones directas <u>b/</u>
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)		
Suecia	42	24
Francia	25	8
Alemania	24	13
Italia	25	13
Reino Unido	30	14
España	22	10
Estados Unidos	21	13
Sudeste Asiático		
Singapur	15	8 <u>c/</u>
Malasia	17	8
Corea	16	6
Indonesia	15	10 <u>c/</u>
Tailandia	15	4
Filipinas	12	3 <u>c/</u>
América Latina		
Chile	20	3
Costa Rica	16	3 <u>d/</u>
Uruguay	16	3 <u>d/</u>
Argentina	17	3 <u>d/</u>
Ecuador	16	3 <u>d/</u>
México	18	5
Colombia	13	4
Brasil	14	4
Venezuela	16	3 <u>d/</u>
Bolivia	16	1 <u>d/</u>
Paraguay	8	2
Perú	8	2 <u>d/</u>
Guatemala	8	2

Fuente: CEPAL, Equidad y transformación productiva: un enfoque integrado, agosto de 1992.

a/ Excluida la seguridad social y los ingresos no tributarios.

b/ En los países de la OCDE se incluyen los impuestos al ingreso personal y al ingreso de las sociedades. Los países de América Latina abarcan todos los impuestos directos, excepto los que pagan las empresas públicas.

c/ Promedio del período 1987-1988.

d/ 1987.



Cuadro 2

GUATEMALA: INCIDENCIA DEL GASTO DEL GOBIERNO CENTRAL,  
CARGA TRIBUTARIA Y DEFICIT FISCAL, 1980-1994

(Porcentajes del PIB)

	1980	1985	1990	1994
Gastos corrientes	8.6	7.0	8.4	6.8
Gastos de inversión	5.6	2.0	1.7	2.3
Gastos totales	14.2	9.0	10.1	9.1
Carga tributaria	8.6	6.1	6.8	6.8
Déficit fiscal	4.7	1.8	2.3	1.5

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

Entre los factores más comúnmente identificados como determinantes de los fracasos sucesivos de las reformas tributarias figuran la pobreza y el rezago de la administración tributaria, incluyendo la falta de un sistema de sanciones legales contra la evasión y elusión fiscales, la ausencia de voluntad política para aplicar la legislación tributaria y la disposición de la población favorable al incumplimiento de las obligaciones tributarias. <sup>8/</sup>

De hecho, en el curso de su historia como nación independiente, Guatemala ha carecido de una base fiscal sólida, aunque haya habido períodos de rentas fiscales crecientes. Por ejemplo, Wortman <sup>9/</sup> muestra que en la tercera década del siglo XIX el Gobierno de Guatemala gozó de recursos fiscales en aumento, pero esta situación desapareció después de un breve período, a consecuencia de las guerras civiles en que se envolvió la república, las cuales destruyeron las incipientes instituciones fiscales. El orden fue restablecido por una coalición conservadora que puso en práctica una política fiscal consistente en drásticas reducciones de los gastos gubernamentales acompañadas de disminuciones de impuestos y de los préstamos forzosos. Una vez estabilizada la situación política, la reconstrucción del poder tributario se realizó a base de los impuestos indirectos sobre las ventas y las importaciones, puesto que la oposición a las contribuciones directas era muy fuerte. <sup>10/</sup> Durante la década de los años setenta del siglo XX, y en especial en el período 1974-1978, la carga tributaria se elevó, hasta situarse en 10.2% del PIB en 1978, el punto más alto en la historia económica reciente de Guatemala.

<sup>8/</sup> Por ejemplo, Richard Bird (1985), Bahl y Martínez Vázquez (1992), Gallaher (sin fecha, pero presumiblemente escrito en 1995).

<sup>9/</sup> Wortman (1982).

<sup>10/</sup> Véase Woodward (1993), págs. 403 y 408. También véase la pág. 410 para apreciar el carácter oscilante del poder tributario del Estado guatemalteco en el período 1833-1871.

En síntesis, el poder tributario del Estado guatemalteco, aunque ha fluctuado dentro de márgenes estrechos por breves períodos a lo largo de su historia, 11/ se ha caracterizado por su situación precaria, debido a lo cual su base financiera ha sido, según la descripción de un historiador guatemalteco, "mínima, tardía, débil y anacrónica". 12/

Quizás un factor explicativo de los fracasos de las reformas tributarias del período 1980-1994 se encontraría en que probablemente la experiencia acumulativa de generaciones guatemaltecas pasadas, en términos de North, 13/ habría instaurado un tipo de aprendizaje colectivo que obstaculiza la ampliación del poder tributario del Estado guatemalteco, pese a que la insuficiencia de bienes públicos la haría aconsejable. Este aprendizaje no sería ajeno a la manipulación del Estado por la elite dominante y estaría fundamentado en una estructura política no democrática. 14/

En este contexto, las corrientes ideológicas y políticas prevalecientes en el mundo en los comienzos de los años ochenta no fueron propicias para incrementar el poder tributario del Estado guatemalteco. En primer lugar, en la década de los setenta se había gestado en los países desarrollados un amplio movimiento de los contribuyentes en contra de los impuestos, siguiendo el argumento de que la carga fiscal era excesiva. (Véase el recuadro 1.)

En segundo lugar, estos movimientos encontraron su expresión en las escuelas de pensamiento económico conocidas como "economía de la oferta" y "economía constitucional". El argumento básico de la "economía de la oferta" sostenía que los cambios en las tasas marginales de los impuestos provocaban transformaciones importantes en las preferencias entre consumo y ahorro, en la asignación de recursos, y por lo tanto en la actividad económica real. La enseñanza popular de esta corriente económica llegaba a la conclusión de que los problemas de crecimiento lento, insuficiencia del ahorro e ineficiencia de las economías desarrolladas tenían como elementos explicativos centrales las tasas excesivas de impuestos aplicadas a los ahorros, a las inversiones y al trabajo. 15/ En el contexto guatemalteco, la interpretación de esta corriente de pensamiento económico condujo tanto al cuestionamiento del alza de los tributos, alegando su efecto negativo en la eficiencia económica, como al ataque al impuesto sobre la renta o cualquier impuesto progresivo

---

11/ Este comportamiento de los ingresos fiscales guatemaltecos hace recordar la descripción de Norbert Elías sobre el surgimiento del sistema fiscal francés: "Los impuestos desaparecen de vez en cuando durante breves períodos o bien se reducen, también por poco tiempo, pero resucitan rápidamente. Asimismo desaparecen y vuelven a surgir los órganos que se ocupan de la administración y de la recaudación de cargas fiscales...hasta que finalmente surge de ellas una sólida institución de dominación política...estas instituciones surgen en las luchas continuas de las fuerzas sociales, en miles de pequeños avances e intentos de todo tipo".

12/ Luján (1980), pág. 29. La precariedad del sistema fiscal guatemalteco ha sido descrita, también por Adler, Schlensinger y Olson (1952); International Bank for Reconstruction and Development (1952); Jones (1980), y Young (1980).

13/ North (1994), pág. 576.

14/ Dahl (1989), pág. 277.

15/ Una excelente exposición de la teoría de la "economía de la oferta" se encuentra en Keleher (1985).

## Recuadro 1

## ECUMENISMO POLITICO CONTRA EL FISCO

La rebelión contra los impuestos fue llamada por Jean Claude Martínez el "ecumenismo político contra el fisco". Según este autor, el movimiento comenzó en 1973 en Dinamarca y en Noruega. En el primer país se constituyó el Partido Contra el Impuesto, que se convirtió en ese año en la segunda fuerza electoral más importante. En la Gran Bretaña, la victoria de Margaret Thatcher se debió en buena parte a la exasperación fiscal. El movimiento se manifestó también en California, donde en junio de 1978 se aprobó la "proposición trece" de reducción de los impuestos. Esta corriente antifiscal estadounidense, dice Jean Claude Martínez, conduciría, en 1980, a Ronald Reagan a la presidencia de los Estados Unidos, con un programa de reducción de impuestos federales, antes de generalizarse a 27 Estados. (Martínez, 1989, págs. 59-60). La polémica continúa todavía en los países desarrollados. (Wildavsky, 1996; Financial Times, 1996, y Estefanía, Joaquín, 1996).

por afectar negativamente el ahorro y la inversión. 16/ Por supuesto, esta interpretación dejaba de lado el segundo punto central de la "economía de la oferta", totalmente válido en el caso guatemalteco: tasas impositivas muy bajas afectan negativamente al producto porque impiden que bienes públicos esenciales para la operación de los mercados, tales como justicia, defensa y orden, mantenimiento de infraestructura y educación primaria, se provean de manera adecuada. 17/

La corriente conocida como "economía constitucional" también desarrolló un ataque severo en contra de lo que estimaba era un poder tributario excesivo de los gobiernos de los países desarrollados. 18/ En el contexto guatemalteco, esta corriente se expresó en una detallada reglamentación de la propia constitución para limitar el poder tributario del Estado.

El tercer elemento coyuntural que afectó la política tributaria fue el surgimiento de una crítica severa al modelo de desarrollo seguido por los países centroamericanos. 19/ Entre los puntos más criticados figuraba la estrategia de crecimiento a través de la sustitución de importaciones, ya que generaba desincentivos a las exportaciones, las cuales eran esenciales para cubrir la brecha externa. Además, debilitaba la base tributaria por medio de las exenciones e incentivos fiscales proporcionadas a la industria. 20/ Por ende, los países centroamericanos, de acuerdo con esta opinión, deberían moverse en la dirección de liberalizar el comercio, reduciendo aranceles y gravámenes a las exportaciones, y reforzar sus sistemas fiscales con la adopción de impuestos a las

---

16/ Ayau (1994), págs. 11-1 a la 11-16.

17/ Keleher, *op. cit.*, pág. 303.

18/ Buchanan y Brennan (1980), pág. xi; Buchanan (1975), págs. 14-15.

19/ Banco Mundial (1993), págs. 24-34. En este documento (pág. 30) se menciona que esta crítica fue ampliamente difundida en Centroamérica a través de seminarios, conferencias e informes económicos.

20/ Una dura crítica a la política de exenciones tributarias practicada en los países centroamericanos puede verse en Joel (1971).

actividades internas. 21/ La historia económica contenida en la crítica anterior, ampliamente difundida, parecía explicar la coyuntura económica por la que atravesaban los países centroamericanos a principios de la década de los ochenta, en medio de fuertes desequilibrios externos, estancamiento económico y crisis fiscales. En el contexto político y económico guatemalteco, tales recomendaciones fueron interpretadas en el sentido de eliminar rápidamente los gravámenes a las exportaciones y ampliar el impuesto al valor agregado (IVA). (Véanse los cuadros 3 y 4.) 22/

---

21/ La recomendación de política era introducir el IVA y convertirlo en la columna vertebral de los sistemas tributarios centroamericanos. Véase Baran (1989), pág. 26.

22/ El propio Banco Mundial reconoció que los impuestos a las exportaciones resultaban fáciles de administrar para los sistemas fiscales rezagados de Centroamérica. Véase Baran, op. cit.

Cuadro 3

## GUATEMALA: EVOLUCION DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS SOBRE LAS EXPORTACIONES, 1980-1994

	1974		1980		A partir de 1983	1986	1992
	Precio fob por quintal	Impuesto	Precio fob por quintal	Impuesto			
Café	Hasta 35 quetzales	Libre de impuestos	Hasta 70.00 quetzales	Libre de impuestos	* Desde julio de 1983 hasta junio de 1984, el impuesto equivale a un 50% de la tasa prevaleciente  * De julio de 1984 al 30 de junio de 1985, el impuesto será a 25% de la tasa prevaleciente  * A partir de junio de 1985 desaparece	* Se reintroducen impuestos a las exportaciones por un período de 46 meses a tasas decrecientes	Se eliminan completamente los impuestos a las exportaciones
	De 35.01 a 40.00 quetzales	5% sobre exceso de 35 quetzales	De 70.01 a 75.00 quetzales	25% sobre exceso de 70 quetzales			
	De 40.01 a 45.00 quetzales	15% sobre exceso de 40 quetzales	De 75.01 a 80.00 quetzales	30% sobre exceso de 75 quetzales			
	De 45.01 a 50.00 quetzales	30% sobre exceso de 45 quetzales	De 80.01 a 85.00 quetzales	35% sobre exceso de 80 quetzales			
	De 50.01 quetzales en adelante	45% sobre exceso de 50.01 quetzales	De 85.01 quetzales en adelante	45% sobre exceso de 85.00 quetzales			
Azúcar						* Comienzan a aplicarse impuestos a la exportación de azúcar, que se había convertido en la segunda actividad exportadora.	
	<u>1975</u>		<u>1978 en adelante</u>		Idem	Idem	Idem
Banano	0.35 de quetzal por caja de 19 kilos brutos exportados		0.50 de quetzal por caja de 19 kilos brutos exportada				

Fuente: CEPAL, sobre la base de información oficial.

Cuadro 4

## GUATEMALA: EVOLUCION DE MEDIDAS FISCALES EN IMPUESTOS SELECCIONADOS 1980-1994

Impuestos/años de Reforma	Timbre e IVA	Impuesto sobre la renta	Impuesto a las exportaciones	Aranceles
1) 1981				
Medida	1) Aumento de la tasa del impuesto del timbre de 2 a 3%		1) Reducción de las tasas de impuesto a las exportaciones	
Efectos	1) Aumento de ingresos correspondientes 2) Aumento de su participación en ingresos tributarios totales de 29% en 1980 a 45% en 1982 3) Recaudación sobre el PIB: pasa de 2.5% en 1980 a 3.2% en 1982		Se reduce el valor y la participación de impuestos sobre exportaciones en ingresos tributarios totales de 22% en 1980 a 8% en 1982	
2) 1983 (julio)				
Medida	1) Sustitución del impuesto del timbre por impuesto al valor agregado (IVA) con tasa de 10% 2) Pocas exenciones	1) Se eliminó tasa única para empresas y personas 2) La tasa máxima se redujo de 52% a 42% para las empresas y de 52% a 48% para personas	1) Nueva reducción de tasas impositivas a las exportaciones. Se introduce legislación para que queden eliminados en 1985 los impuestos a la exportación	
Efecto	No se aplicó porque hubo cambio de gobierno	No se aplicó porque hubo cambio de gobierno	No se aplicó porque hubo cambio de gobierno	

Cuadro 4 (Continuación)

Impuestos/años de Reforma	Timbre e IVA	Impuesto sobre la renta	Impuesto a las exportaciones	Aranceles
3) 1983 (agosto)				
Medida	1) Se reduce tasa del IVA del 10 al 7% y se aumentan exenciones	1) Se mantiene medida de julio	1) Se mantiene medida de julio	
Efecto	1) Disminución de ingresos tributarios por concepto de IVA y timbre 2) Recaudación sobre el PIB: del IVA y del timbre disminuye de 3.2% en 1982 a 2.4% en 1985 3) Participación en ingresos tributarios: disminuye de 45% en 1982 a 39% en 1985	1) Disminuyó recaudación por concepto de ISR 2) Recaudación de ISR sobre el PIB: disminuye de 1.2% en 1980 a 0.9% en 1985. 3) Participación del impuesto sobre la renta en ingresos tributarios: 14% en 1980; 15% en 1985	1) Reducción adicional de ingresos por impuestos a las exportaciones. 2) Participación de impuestos sobre exportaciones en ingresos tributarios y otros se reduce de 8% en 1982 a 1.5% en 1985	
4) 1985				
Medida	1) Se estableció que el IVA sobre importaciones se cobraría a partir de 1986 sobre el valor de las importaciones al tipo de cambio libre			1) Los derechos arancelarios se cobrarán a partir de 1986 en base al valor de las importaciones al tipo de cambio libre
Efecto	1) Aumento de la recaudación del IVA 2) Participación en ingresos tributarios 1985: 32%; 1986: 28% 3) Participación sobre PIB se mantiene: 1.9% en 1985, 1.9% en 1986			1) Aumento en moneda nacional de la recaudación por derechos arancelarios

Cuadro 4 (Continuación)

Impuestos/años de Reforma	Timbre e IVA	Impuesto sobre la renta	Impuesto a las exportaciones	Aranceles
5) 1986 Medida			1) Reintroducción temporal del impuesto a las exportaciones de café por un período de 3 años, 10 meses	1) Entra en vigencia nuevo arancel común centroamericano para 90% de importaciones, tasa máxima 85%, tasa mínima 5%
Efecto			1) Aumentan ingresos, participación de impuesto a las exportaciones sobre ingresos tributarios alcanza 19% en 1986 comparado con 1.5% en 1985	1) Aumenta recaudación por derechos arancelarios. Su peso en ingresos tributarios totales se mantiene en un 12%
6) 1987 Medida	1) Se mantuvo tasa de 7% 2) Se eliminó régimen la tasa cero a las exportaciones tradicionales y a la industria de la construcción	1) Se redujo tasa máxima para empresas y personas de 48 a 34% 2) En el caso de las personas se aumentaron gastos deducibles 3) En el caso de las empresas se eliminó deducción de reinversión de utilidades		1) Sobretasa temporal de 4% a las importaciones, que deberá descender paulatinamente a 1% en 1992
Resultado	1) Aumento de ingresos correspondientes 2) Recaudación del IVA sobre el PIB: aumento de 1.9% en 1985-86 a 2.3% en 1987 3) Participación en ingresos tributarios: en 1986: 28%; en 1987: 29%	1) Aumento de ingresos por ISR a empresas 2) Participación de recaudación del ISR sobre el PIB aumenta de 1.4% en 1987 a 2% en 1988 3) Participación en ingresos tributarios: 1986: 15.3%; 1988: 23%		1) Aumento de la recaudación por derechos arancelarios. Participación en ingresos tributarios totales: 1987: 19%; 1988: 22%



Cuadro 4 (Continuación)

Impuestos/años de Reforma	Timbre e IVA	Impuesto sobre la renta	Impuesto a las exportaciones	Aranceles
7) 1989 Medida				1) Reducción de arancel máximo a 65%; arancel mínimo quedó en 5%
8) 1990 Medida				1) Reducción de arancel máximo a 40%; arancel mínimo 3%, más sobretasa de 2%
Efecto				1) Aumento leve de la recaudación. Participación de ingresos tributarios se mantiene en 22% en 1989, 22% en 1990

Cuadro 4 (Continuación)

Impuestos/años de Reforma	Timbre e IVA	Impuesto sobre la renta	Impuesto a las exportaciones	Aranceles
9) 1992				
Medida	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Se generaliza el IVA, ampliando su cobro a los servicios. Entre los bienes afectados se encuentran los alimentos, las medicinas y los derivados del petróleo</li> <li>2) Se restablece régimen de tasa cero para industria de la construcción. Se suavizan condiciones para crédito fiscal. Se acepta la deductibilidad de los pagos de IVA para pagos del ISR.</li> <li>3) Se mantiene tasa de 7%</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Se redujo tasa máxima para personas y empresas de 34 a 25%</li> <li>2) No se modifican gastos deducibles</li> </ol>		<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Arancel máximo general de 20% y mínimo de 10%</li> </ol>
Efecto	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Aumentan ingresos del IVA</li> <li>2) Recaudación de IVA sobre el PIB: 2.6%</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Aumentan ingresos por ISR en 1993, caen en 1994</li> <li>2) Recaudación ISR sobre el PIB se reduce a 1.7% en 1993 y a 1.1% en 1994. Participación en ingresos tributarios totales 1993: 21%; 1994: 17%</li> </ol>		<ol style="list-style-type: none"> <li>1) En 1993 disminuye levemente recaudación nominal por derechos arancelarios. Participación se mantiene en 22% de ingresos tributarios en 1993</li> </ol>

Cuadro 4 (Conclusión)

Impuestos/años de Reforma	Timbre e IVA	Impuesto sobre la renta	Impuesto a las exportaciones	Aranceles
10) 1994				
Medida	1) Se adoptan criterios más restrictivos para conceder crédito fiscal. Se elimina régimen de tasa cero para construcción y exportaciones 2) Se aumenta tasa del IVA a 10% vigente a partir de enero de 1996	1) Aumenta tasa máxima para personas y empresas de 25 a 30% 2) No se modifican gastos deducibles 3) La corte de constitucionalidad restablece los pagos trimestrales del ISR <sup>a/</sup>		
Efecto	1) Aumentan ingresos por IVA en 1995	1) Aumentan ingresos por ISR en 1995		

<sup>a/</sup> El sector privado había impugnado constitucionalmente el pago a cuenta del ISR dado que la constitución determina que el impuesto debe pagarse sobre una renta claramente definida, lo cual sólo se obtiene a fines del año fiscal. La corte de constitucionalidad declaró provisionalmente con lugar el recurso, lo cual provocó una caída en la recaudación del ISR (véase el cuadro 4). Sin embargo, en 1995, en su fallo definitivo, la corte restableció los pagos trimestrales.

## II. EL FRACASO DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

Entre 1980 y 1982 (véase de nuevo el cuadro 4), las principales modificaciones tributarias implicaron la reducción de los gravámenes a las exportaciones y la elevación del impuesto del timbre a las transacciones internas. El impacto neto inmediato se reflejó en el descenso de la carga tributaria a 7.1% del PIB (véase el anexo I) y, peor aún, en la disminución en términos absolutos de los ingresos tributarios. Esta evolución de los ingresos del gobierno coincidió con una expansión del gasto público, empeorando así el déficit fiscal (véase el cuadro 5), que alcanzó el nivel más alto en el período 1980-1984, en parte para compensar la disminución de la inversión privada. A su vez, el déficit fiscal provocó serios desequilibrios en los campos monetario y de deuda pública debido a que se financió mediante un mayor endeudamiento interno, que se triplicó entre 1980 y 1982, y un mayor endeudamiento externo con bancos privados, que se sextuplicó entre esos años.

En marzo de 1982 se registró un golpe de Estado que dio lugar a un cambio de gobierno. En el ámbito fiscal, las nuevas autoridades se dedicaron a la preparación de una reforma tributaria que ayudara a resolver el serio problema financiero del sector público. Las tres medidas impositivas más importantes fueron la introducción del impuesto al valor agregado, con una tasa de 10% y pocas exenciones, en reemplazo del impuesto del timbre; la reducción de la tasa máxima del impuesto sobre la renta y la aceleración de la eliminación de los gravámenes a las exportaciones. El gobierno militar que concibió e implantó la reforma tributaria fue derrocado por otro golpe militar en 1983. La nueva administración modificó el IVA ampliando las exenciones y bajando la tasa a 7%. En términos netos, las reformas de ambos gobiernos militares empeoraron la situación de los ingresos gubernamentales, puesto que la carga tributaria pasó de 7.1% del PIB en 1982 a 6.3% en 1983 y a 5.2% en 1984 (véase de nuevo el anexo I). Sin embargo, el déficit fiscal descendió en virtud de que los gastos del gobierno central sufrieron una reducción mayor que la de los ingresos tributarios. En consecuencia, el ajuste fiscal recayó enteramente en el gasto público. Sin embargo, la disminución del déficit fiscal no reflejaba completamente la situación financiera del sector gubernamental. El aumento del servicio de la deuda externa del Banco de Guatemala y la merma de las reservas internacionales netas condujeron a una depreciación del tipo de cambio, por lo que la inflación se aceleró. Las autoridades trataron de impedir los efectos inflacionarios completos de la devaluación, subsidiando el tipo de cambio y asumiendo las pérdidas cambiarias de los deudores privados; así, las pérdidas cambiarias en que incurrió el Banco Central equivalieron en 1985 a un 3% del PIB. Desde principios de los años noventa, las principales fuentes del déficit cuasifiscal han sido el diferencial de las tasas de interés cobradas por el Banco Central sobre la deuda del gobierno y la tasa de interés obtenida en las operaciones de mercado abierto, así como los pagos de la deuda externa contraída por el Banco Central a consecuencia de los desequilibrios fiscales registrados a comienzos de los ochenta. (Véase de nuevo el cuadro 5.)

Cuadro 5

GUATEMALA: CARGA TRIBUTARIA, GASTO PUBLICO  
DEFICIT FISCAL Y CUASIFISCAL, 1980-1994

(Porcentajes del PIB)

	Carga tributaria	Gastos del gobierno central	Déficit gubernamental	Déficit cuasifiscal <u>a/</u>
1980	8.6	14.2	4.7	-
1981	7.5	16.0	7.4	-
1982	7.1	13.1	4.7	-
1983	6.3	9.9	1.7	-
1984	5.2	10.5	3.4	0.5
1985	6.1	9.0	1.8	3.0
1986	7.0	10.8	1.3	1.5
1987	8.1	11.8	2.4	1.4
1988	8.7	12.6	3.8	1.6
1989	7.8	13.2	2.3	1.3
1990	6.8	10.2	2.3	2.1
1991	7.3	9.2	-0.4 <u>b/</u>	1.6
1992	8.2	10.7	0.5	1.1
1993	7.8	10.6	1.5	1.1
1994	6.8	9.0	1.5	1.3

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

a/ Construido sobre la base de cifras proporcionadas por SOSA (1996).

b/ Signo negativo indica superávit.

En 1985, después de tres años de gobierno de facto, se celebraron elecciones generales. Las nuevas autoridades tomaron posesión en enero de 1986 frente a una situación fiscal coyuntural favorable. Los ingresos tributarios crecieron significativamente (véase de nuevo el anexo I), impulsados por la reintroducción temporal del gravamen a las exportaciones y el aumento por una sola vez de la recaudación de derechos arancelarios y del IVA sobre importaciones, a consecuencia de la medida recién adoptada consistente en calcular el valor de las importaciones al tipo de cambio libre. (Véase el cuadro 6.) 23/

Sin embargo, una serie de factores empujaba al incremento del gasto público de forma más permanente. En primer lugar, se registraba la necesidad de ampliar el gasto de inversión pública,

23/ Esta fue una medida tardíamente adoptada, puesto que desde fines de 1984 se registraban fuertes devaluaciones del tipo de cambio nominal en el mercado libre. Inexplicablemente, el gobierno militar decidió valorar las importaciones al tipo de cambio oficial, con lo cual desaprovechó las devaluaciones para mejorar sus ingresos. Véase Bird, *op. cit.*, pág. 16.

Cuadro 6

GUATEMALA: EVOLUCION DEL TIPO DE  
CAMBIO NOMINAL, 1980-1994

(Quetzales por dólar)

	Tipos de cambio nominales a la compra <u>a/</u>	
	Principal <u>b/</u> (1)	Extrabancario (2)
1980	1.00	...
1981	1.00	1.06
1982	1.00	1.20
1983	1.00	1.36
1984	1.00	1.40
1985	1.00	2.96
1986	1.88	2.83
1987	2.50	2.66
1988	2.62	2.62
1989	2.83	2.83
1990	4.50	4.49
1991	4.99	5.00
1992	5.15	5.15
1993 <u>c/</u>	5.60	5.61
1994 <u>c/</u>	5.75	5.74

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras del Banco de Guatemala y del Fondo Monetario Internacional.

a/ Promedios del período.

b/ Desde junio de 1986 se estableció el mercado regulado.

c/ Cifras preliminares.

que había retrocedido notoriamente. En segundo lugar, se enfrentaba el rezago de los salarios de los empleados estatales, congelados desde 1981 y deteriorados por el recrudecimiento de la inflación. En tercer lugar, la nueva constitución establecía la obligación de trasladar a las municipalidades el 8% de los ingresos tributarios del gobierno central. En cuarto lugar, el servicio de la deuda interna empezaba a gravitar con mayor peso en las finanzas públicas, absorbiendo 35% de los ingresos por impuestos.

En consecuencia, las autoridades gubernamentales emprendieron a comienzos de 1987 otra reforma tributaria. (Véase de nuevo el cuadro 4.) Los cambios más importantes consistían en una nueva baja de la tasa máxima del impuesto sobre la renta, acompañada de la disminución de los gastos deducibles para las empresas jurídicas, la reducción de causales de crédito fiscal en el caso del IVA, la eliminación del régimen de tasa cero a las exportaciones tradicionales y la industria de la construcción. Además, se introdujo temporalmente una sobretasa de 4% a las importaciones y se elevó el precio interno de los derivados del petróleo con objeto de captar recursos para el gobierno.

La reforma tributaria elevó temporalmente la carga tributaria a 8.7% del PIB en 1988, logrando, por vez primera, restablecerla a los niveles de 1980. Sin embargo, en los dos años siguientes, la carga tributaria descendió hasta situarse, en 1990, en 6.8%. Las dificultades financieras del gobierno central condujeron a que el país incurriera en atrasos en los pagos de la deuda externa, se registraran fuertes presiones devaluatorias <sup>24/</sup> (véase de nuevo el cuadro 6) y a que la inflación alcanzara una tasa media de 40%, la más alta en la historia económica reciente de Guatemala.

En enero de 1991 asumió un nuevo gobierno. De nuevo se adoptaron medidas urgentes para captar recursos; entre ellas, las orientadas a mantener altos los precios internos de los derivados del petróleo y a impulsar la colocación de bonos obligatorios entre los contribuyentes.

En 1992 el gobierno acometió la realización de una nueva reforma tributaria. Las medidas más importantes (véase de nuevo el cuadro 4) consistieron en la generalización del pago del IVA a todos los bienes y servicios, al tiempo que se aumentaban los causales de crédito fiscal. Por otro lado, la tasa máxima del impuesto sobre la renta descendió a 25%. La reforma tributaria produjo un ascenso temporal de la carga tributaria en 1992, pero hacia 1994 <sup>25/</sup> otra vez ésta se había situado al nivel de 6.8%, idéntico al registrado en 1990. En consecuencia, volvió a plantearse la necesidad de una nueva reforma tributaria, cuyas características más sobresalientes fueron el reforzamiento de las sanciones contra la evasión fiscal por medio de la introducción de la figura del delito fiscal; la eliminación de algunos causales de crédito fiscal en el caso del IVA, y el alza de la tasa máxima del impuesto sobre la renta de 25 a 30%.

---

<sup>24/</sup> En noviembre de 1989 se liberó el tipo de cambio. A principios de 1990 se cotizaba a 3.44 quetzales por un dólar; en septiembre llegó a situarse a 6.16 quetzales por dólar, y a fines de ese año descendió a 4.5 quetzales por dólar. Véase Banco de Guatemala (1990), pág. 66.

<sup>25/</sup> En mayo de 1993 ocurrió un golpe de Estado, lo cual llevó a un período de inestabilidad política que duró varios meses.

### III. DETERMINANTES DE LA VIABILIDAD DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

A la luz de la historia del poder tributario del Estado guatemalteco, no deberían sorprender los sucesivos fracasos de las reformas tributarias en el período 1980-1994. Se trataría del fenómeno de dependencia de rumbo (*path dependence*) analizado exhaustivamente por North, que sucintamente descrito consiste en que una vez adoptado un curso de articulación entre economía y política, de la cual el poder tributario del Estado es una expresión fundamental, "ese curso genera una dependencia, es decir, se vuelve necesario y recurrente...". <sup>26/</sup> Así, ni los regímenes militares de facto que gobernaron Guatemala en el primer quinquenio de la década de los ochenta, ni los regímenes parlamentarios constitucionales vigentes entre 1986 y 1994 pudieron restablecer, de manera permanente, una carga tributaria similar a la obtenida en 1980. Claramente, en el período 1980-1994 el Estado guatemalteco perdió poder tributario.

Sin embargo, la explicación anterior necesita complementarse con las estrategias seguidas por el Estado para superar las restricciones impuestas por la propia dependencia de rumbo. En otras palabras, la pregunta que exige respuesta es si los movimientos estratégicos del Estado fueron consistentes con su objetivo de inducir la cooperación de los contribuyentes para mejorar su poder tributario.

El análisis desarrollado por Robert Axelrod <sup>27/</sup> sobre la posibilidad de que la cooperación emerja entre egoístas movidos exclusivamente por su interés servirá de base en la evaluación de las estrategias seguidas por el Estado guatemalteco. Axelrod utiliza el modelo de la teoría de juegos conocido como el dilema del prisionero, en el que se establece que, en un juego de dos personas, si no existe una autoridad central, la estrategia que mejor paga al individuo es la no-cooperación, aunque el resultado global sea contraproducente para ambos. El dilema del prisionero ilustra la diferencia entre lo que es mejor para el individuo y lo que es mejor para la sociedad. Por no cooperar, los dos jugadores terminan en peor situación. <sup>28/</sup> En términos del juego fiscal, la implicación es que la falta de cooperación para proporcionar ingresos tributarios al Estado aparentemente otorga beneficios a un grupo, pero impone pérdidas a la sociedad en su conjunto.

Axelrod introduce dos modificaciones al modelo anterior: primero, establece que el juego debe repetirse infinitamente de manera que los jugadores siempre tengan presente que habrá próximos encuentros. Si sólo hubiese un juego o un número finito de juegos, los jugadores no tendrían incentivos para cooperar, pues podrían abandonar sin enfrentar represalias futuras. El otro elemento introducido por Axelrod, relevante para el problema de la dependencia de rumbo analizado anteriormente, es que los jugadores pueden reconocerse y recordar cómo han interactuado hasta el momento. Esto permite que la historia sea tomada en cuenta por cada jugador. Además, Axelrod fija otras condiciones. Ninguno de los jugadores puede amenazar de forma creíble al otro y cada jugador ignora el próximo movimiento del otro. Los jugadores, dice Axelrod, sólo pueden comunicarse con el otro por medio de su propia conducta.

---

<sup>26/</sup> CEPAL (1995b).

<sup>27/</sup> Axelrod (1981).

<sup>28/</sup> Nowak, May y Karl Sigmund (1995), págs. 50-55.



El punto central del trabajo de Axelrod es que en ese juego la cooperación puede emerger entre egoístas, si uno de los jugadores sigue la estrategia correcta. La estrategia que resultó superior, en una serie de simulaciones de juego realizadas por Axelrod, fue la llamada "ojo por ojo", <sup>29/</sup> consistente en que el jugador coopera hasta que es engañado por el rival. Al ser engañado, el jugador reacciona castigando al rival. La esencia de la estrategia de "ojo por ojo", dice Richardson, radica en escoger el movimiento estratégico que el rival eligió primero.

A la luz del enfoque de Axelrod, podría plantearse, como primera hipótesis, que la razón del fracaso de las reformas tributarias estriba en que el Gobierno de Guatemala ha seguido una estrategia incorrecta, pues ha cooperado con los gremios empresariales sin obtener a cambio el cumplimiento de las obligaciones tributarias. (Véase el cuadro 7.) Enfrentado a un abandonador incondicional de juego, el gobierno ha respondido erróneamente con cooperación a cada movimiento de abandono. El resultado es que el gobierno ha sido explotado. Y tal como ha sido explicado por Nowak *et al.*, cuando uno de los jugadores decide siempre cooperar, la mejor estrategia para el otro jugador será siempre no cooperar. Más aún, tal estrategia de beneficencia es negativa en el largo plazo porque permite a los abandonadores de juego difundir su actitud en la población. Si la hipótesis resultara correcta, entonces el gobierno por no emplear una estrategia de "ojo por ojo" estaría agravando el incumplimiento de las disposiciones tributarias. <sup>30/</sup> Lo anterior implicaría que el gobierno guatemalteco podría salir de su condición de explotado si cambiara de estrategia, negándose a cooperar en cada ocasión que los contribuyentes no cooperen, por ejemplo, reintroduciendo medidas tributarias eficaces tales como los gravámenes a las exportaciones; además, así mejoraría el cumplimiento tributario del resto de la población.

La propuesta de Axelrod plantea una situación en la cual la cooperación puede emerger entre seres humanos sin necesidad de autoridad central, sin atribuir características benevolentes a los seres humanos y sin diseño de mecanismos institucionales complicados, aun en el caso en que tuvieran una experiencia previa, una dependencia de rumbo, de engaños y conductas no cooperativas. Es un mecanismo que surge espontáneamente de la interacción entre los seres humanos, que cuestiona la idea hobbesiana de que sin Estado los seres humanos están condenados a vivir en una situación de guerra de todos contra todos.

Sin restarle méritos a los aportes de Axelrod, se han formulado algunas observaciones críticas. Por ejemplo, Nowak *et al.* <sup>31/</sup> hacen la observación empírica de que la sociedad moderna ha tenido que crear un enorme cuerpo de leyes y de sistemas para su aplicación, justamente para evitar y castigar las actitudes depredadoras, no cooperantes.

---

<sup>29/</sup> Véase Richardson (1988), quien provee una explicación de la teoría de Axelrod aplicada a la política comercial, págs. 272-274.

<sup>30/</sup> En Australia, durante los años setenta, el conocimiento público de que existía una fuerte evasión y elusión fiscales desalentó el cumplimiento cuasivoluntario de las disposiciones tributarias. Cuanto más se difundía que había un grupo que no pagaba lo que correspondía, más se debilitaba el no cumplimiento. Véase Levi (1988), pág. 160.

<sup>31/</sup> Nowak *et al.* (1995).

MUESTRA SELECTIVA DE MOVIMIENTOS ESTRATEGICOS  
DE COOPERACION DEL ESTADO DE GUATEMALA  
EN MATERIA FISCAL, 1981-1994

Movimiento	
1981	- Reducción de impuestos a las exportaciones
1983	- Descenso permanente de la incidencia del gasto gubernamental en la economía - Disminución de la tasa máxima del ISR - Eliminación de impuestos a las exportaciones - Valoración de las importaciones, a efectos de pagar el IVA, al tipo de cambio controlado
1985	- Aprobación de una constitución política que garantiza derechos de propiedad privada y limita poder impositivo del Estado - Apertura constitucional a la inversión privada en el sector eléctrico
1987	- Eliminación de la actividad fiscalizadora sobre comercio exterior - Reducción de la tasa máxima del ISR - Privatización de un puerto en el Atlántico - Comienza liquidación de CORFINA - Eliminación definitiva de impuestos a las exportaciones
1989	- Privatización de la línea aérea
1990	- Apertura del sector de telefonía celular a la inversión privada
1992	- Liquidación final de CORFINA - Adopción de reforma tributaria estrechamente consultada con el sector privado - Disminución de la tasa máxima del ISR - Ampliación de créditos fiscales para pagos del IVA - Eliminación del fondo compensatorio del petróleo
1994	- Aprobación, con apoyo del Presidente de la República, de la reforma constitucional que prohíbe el financiamiento del gasto público por el Banco Central - Reformas constitucionales para asegurar un manejo transparente del gasto público

Fuente: Elaborado sobre la base de información del Banco de Guatemala y de Inforpress.

En el mismo sentido, North <sup>32/</sup> había sostenido, siguiendo a Hobbes, que la clave de la evolución exitosa de la cooperación humana en los países occidentales radicaba en la emergencia del Estado como autoridad central dedicada a supervisar el cumplimiento de contratos. Citando aprobatoriamente a Adam Smith, North había argumentado que la creciente especialización y división del trabajo necesitaba el desarrollo de estructuras institucionales que permitieran a los individuos realizar intercambios sin que necesariamente se conocieran personalmente. Por ende, el gobierno aparecía como la institución clave para propiciar el desarrollo de esas economías complejas.

En el campo fiscal, dice North (1989), también se observa un proceso de formación de leyes y de sistemas de penalización contra los infractores. En efecto, a cambio de la protección que otorga a los ciudadanos, el Estado reclama rentas tributarias. A su vez, el orden y la seguridad que proporciona el Estado posibilitan el aumento del producto de la economía. El proceso de negociación clave, indica North, es cómo se distribuye entre el Estado y los ciudadanos ese incremento de la riqueza, dependiendo de la fuerza negociadora relativa de los participantes. El punto central es que las necesidades fiscales del Estado llevaron a la creación del parlamento como cuerpo de representación de los ciudadanos para crear las reglas fiscales. Pero, de manera crucial, en la aplicación de estas reglas se generaron sanciones en contra de no-cooperadores y burocracias especializadas en administración tributaria encargadas de vigilar, medir y recaudar los ingresos tributarios. (Véase el recuadro 2.) <sup>33/</sup>

De acuerdo con lo anterior, el modelo de Axelrod de cooperación espontánea entre egoístas se modifica para introducir la necesidad de instituciones centrales dedicadas a supervisar el cumplimiento de contratos y obligaciones tributarias. Esto llevaría a formular una segunda hipótesis que consiste en atribuir el fracaso de las reformas tributarias de Guatemala a la falta de una burocracia especializada y un cuerpo de leyes adecuado para hacer cumplir las obligaciones tributarias.

---

<sup>32/</sup> North (1989).

<sup>33/</sup> Levi (1988) provee una descripción detallada de la formación de las leyes y la administración tributaria en la Inglaterra del siglo XVIII (véanse las págs. 132-144).

## Recuadro 2

## LA CONSTRUCCION DE LA HACIENDA PUBLICA EN EL MUNDO OCCIDENTAL

El establecimiento y el cumplimiento de los impuestos en el mundo occidental ha respondido a una interacción compleja de factores. Por un lado, el desarrollo del poder tributario del Estado, que en cierta forma se expresa en la eficacia de la administración tributaria, ha constituido un proceso histórico accidentado y difícil, a la luz de lo cual el caso de Guatemala sólo estaría mostrando las vicisitudes normales de la construcción de la hacienda pública. (Pirenne, 1981, pág. 83; Elías, 1994, págs. 426-446). Por otro lado, los elementos coactivos no son suficientes para inducir la observancia de las leyes si no existe de forma extendida en la sociedad la obligación moral de obedecerlas. Ningún orden jurídico, escribió Norberto Bobbio, puede sostenerse únicamente confiando en la obediencia basada en el temor. Hace falta el respeto a la ley. (Bobbio, 1992, pág. 52).

Adam Smith observó que el cumplimiento voluntario de las leyes tributarias estaba más extendido en Inglaterra, Holanda, Zürich y Hamburgo que en Francia, pese a la existencia de leyes fiscales más severas en Francia. (Smith, 1992, págs. 750-751, 802-803; Alm, Sánchez y De Juan, 1995). En cuanto a la insatisfacción con los servicios de gobierno, constituye también un proceso histórico mediante el cual va emergiendo la noción de "cosa pública", como espacio necesario de la convivencia civilizada, libre del poder arbitrario del Estado y de los individuos. (Elías, *op. cit.*, págs. 438 y 439). En la medida en que se dificulte la construcción de la "cosa pública", se registrarán escollos para construir el poder tributario del Estado: "En todos aquellos países donde hay un gobierno corrompido, y existe sospecha de que se incurre en grandes dispendios y se dispone en forma indebida de los ingresos públicos, es muy frecuente que se respeten muy poco las leyes que protegen las contribuciones". (Smith, *op. cit.*, pág. 795).

#### IV. EL PROCESO DE NEGOCIACION

##### 1. El contexto institucional

Las reformas tributarias del período 1980-1994 se realizaron en contextos institucionales diferentes: las del primer quinquenio de los años ochenta bajo regímenes militares de facto, mientras que las correspondientes al período 1986-1994 se hicieron bajo regímenes parlamentarios constitucionales, pero con severas limitaciones de las libertades políticas y de los derechos civiles. Hubo un intento frustrado de golpe de Estado en mayo de 1988 y un autogolpe brevemente exitoso en 1993. El intento de golpe de Estado de 1988 ocurrió en un clima afectado por las recientes huelgas patronales y una fuerte campaña de los sectores empresariales en contra del gobierno, a consecuencia de la reforma tributaria aprobada por el Congreso de la República en diciembre de 1987. En cambio, el golpe de 1993 ocurrió en el marco de un enfrentamiento entre el Ejecutivo y el Congreso, que no tuvo una vinculación visible con las cuestiones tributarias. A partir de julio de 1993, bajo procedimientos constitucionales, asumió otro gobierno en sustitución del autogolpista para completar el período constitucional hasta enero de 1996, cuando un nuevo gobierno electo tomaría posesión.

Otro rasgo institucional de este período reside en que el principal interlocutor del gobierno en materia tributaria ha sido el sector empresarial privado, organizado en la Confederación de Cámaras Industriales, Comerciales, Agrícolas y Financieras (CACIF). <sup>34/</sup> La forma en que las organizaciones gremiales empresariales fueron ganando importancia en el contexto político guatemalteco, en la época reciente, está influida por la restauración del dominio político conservador a raíz del derrocamiento del gobierno revolucionario en 1954. <sup>35/</sup> La institucionalidad política, a partir de ese año, fortaleció el papel de los militares y los empresarios, con lo cual, se ha argumentado, no parecían existir límites para la actividad política de las organizaciones de empresarios, de patronos, de militares, y de religiosos, en contraste con la actuación controlada y con límites para las organizaciones de trabajadores, de campesinos, de pequeños propietarios y de feligreses. <sup>36/</sup> En consecuencia, se dio un insuficiente desarrollo político, con partidos con una débil base social y con un manifiesto vacío doctrinario. <sup>37/</sup>

---

<sup>34/</sup> El CACIF, según Cruz Salazar "es el legítimo representante de la elite económica del país, agroexportadores, comerciantes, industriales y financieros; no puede ignorarse su condición de elite dominante, ni su capacidad de decisión en la conducción económica y social de la nación". Al destacar el carácter unificado con el que el CACIF logra presentar sus posiciones frente al gobierno, Cruz Salazar indicaba que "las características apuntadas sólo dejan espacio para que la elite defienda sus intereses... por lo que la perspectiva de la realidad objetiva del país es inexistente....". Véase ASIES (1993), págs. 337-339.

<sup>35/</sup> Un análisis completo de los acontecimientos del año 1954 puede encontrarse en Gleijeses (1991).

<sup>36/</sup> Villagrán Kramer (1993), pág. 214.

<sup>37/</sup> ASIES (1993), pág. 363.

## 2. Los planteamientos de las organizaciones

Al enfrentar las demandas estatales de recursos tributarios, los organismos empresariales mantuvieron algunos temas comunes como demandas gremiales. En el primer quinquenio de los años ochenta, las principales reivindicaciones apuntaban a obtener seguridad del gobierno de que no habrían medidas expropiatorias en ninguna esfera de actividad económica, que se privatizarían las empresas estatales, que se reduciría el gasto público y que no se establecerían impuestos sobre bienes de lujo ni sobre el patrimonio de las personas.

En la constitución política aprobada en 1985, que entró en vigor en 1986, quedaron plasmadas varias reivindicaciones de los empresarios. En primer lugar, se garantizó el derecho de propiedad privada y, en segundo, se limitó el poder impositivo del Estado. (Véanse los anexos II y III.) Entre 1986 y 1994 la mayoría de las reivindicaciones empresariales habían sido satisfechas. (Véase de nuevo el cuadro 7.) Más aún, conforme la clase empresarial detectó que el fondo compensatorio del petróleo (véase el cuadro 8) y el financiamiento del Banco Central otorgaban fuentes de recursos adicionales al gobierno, integraron a sus reivindicaciones la supresión de ambas. En la reforma tributaria de 1992 se eliminó el fondo compensatorio, y en 1994, con apoyo del gobierno, se aprobó una reforma constitucional que prohibió el financiamiento del Banco Central al gobierno. (Véase de nuevo el cuadro 7.)

Pese a todos los movimientos de cooperación, el Estado guatemalteco no pudo elevar de manera consistente sus recursos tributarios. En términos del modelo de Axelrod, el Estado quedó en una situación de explotado.

Varios analistas han señalado una falta de voluntad política del Estado para mejorar su poder impositivo. El problema fue planteado primero por Best (1976). Ante la pobreza fiscal del gobierno, Best formula la pregunta: ¿por qué el Estado no actúa para aumentar los ingresos tributarios?. La hipótesis central de Best sostiene que el tamaño y la composición de la carga tributaria es una elección política mediatizada por la distribución del poder político. En el caso de Guatemala, según Best, el poder político estaría muy concentrado en los grupos económicamente poderosos, renuentes a ampliar el poder tributario del gobierno. En consecuencia, la estructura tributaria de Guatemala (véanse de nuevo el cuadro 1 y los anexos I, IV y V) representaría una situación en la cual los grupos de grandes contribuyentes han sido exitosos en impedir las contribuciones directas.

El tema fue retomado por Bahl y Martínez Vázquez, 38/ a la luz del fracaso de la reforma tributaria de 1987. De nuevo, en términos del marco analítico de Axelrod el Estado aparece en condición de explotado. De acuerdo con Bahl y Martínez Vázquez, la historia fiscal de Guatemala demuestra que incluso en épocas en que el Estado necesitaba de forma apremiante de ingresos tributarios y disponía de programas de fiscalización bien diseñados, las autoridades rehusaron poner en práctica tales programas. Según Bahl y Martínez Vázquez, en forma parecida a Best, tal

---

38/ Bahl y Martínez Vázquez (1992), *op. cit.*, pág. 123.

Cuadro 8

GUATEMALA: RECURSOS DEL FONDO COMPENSATORIO  
DEL PETROLEO E INGRESOS TRIBUTARIOS,  
1980-1994

(Millones de quetzales)

	Recursos del fondo	Ingresos tributarios	Porcentaje de los recursos del fondo respecto de ingresos tributarios
1980	-	678.3	
1981	-	651.8	
1982	-	626.2	
1983	-	572.8	
1984	31	498.0	6.0
1985	71	679.3	10.0
1986	139	1,111.4	12.5
1987	68	1,430.7	4.8
1988	84	1,794.0	4.7
1989	87	1,843.0	4.7
1990	10	2,344.2	4.2
1991	491	3,451.5	14.0
1992	475	4,452.0	10.6
1993	-	4,970.0	-
1994	-	5,047.0	-

Nota: Después del choque petrolero de 1979, ese mismo año se estableció el fondo compensatorio del petróleo, con objeto de aminorar las fluctuaciones de los precios internos del combustible y sus derivados. Sus recursos provenían de los diferenciales entre los precios internos y externos. Hasta 1983 los recursos del fondo no ingresaron al fondo común del gobierno central. Sin embargo, conforme la crisis fiscal se agudizaba, el gobierno apeló a los recursos del fondo. En 1986, el gobierno aumentó los precios internos del petróleo con el fin deliberado de allegarse fondos. A partir de entonces, su existencia fue cuestionada por el sector empresarial. La reforma tributaria de 1992 lo eliminó por completo.

renuencia gubernamental puede ser inducida por los grandes contribuyentes, a quienes se les facilita el control de las políticas gubernamentales debido al insuficiente desarrollo político del país.

Pero también puede observarse que a lo largo del período el Estado guatemalteco careció de una estructura administrativa (véase el recuadro 3) apropiada para hacer efectivo el cobro de impuestos. Esta deficiencia administrativa se aprecia tanto en el campo legal como en el aspecto organizativo de la recaudación. Así, el Estado guatemalteco no tenía incluida en su legislación la figura del delito fiscal ni sanciones fuertes contra el incumplimiento de las obligaciones tributarias. En consecuencia, el Estado guatemalteco ni puso en práctica la estrategia del "ojo por ojo" ni contó, siguiendo el análisis de North, con las leyes y organizaciones especializadas en la recaudación tributaria.

En este punto cabría tomar en cuenta la diferencia entre dos períodos. En el primero, caracterizado por un marco institucional en que prevalecen los regímenes militares de facto, el temor a romper la alianza con los gremios empresariales revistió más importancia que el fortalecimiento del poder tributario. El tema puede ser explicado en los términos propuestos por Cruz Salazar: en circunstancias políticas limitadas, es probable que la interrelación social de los militares con grupos civiles se dé "íntimamente con las elites dominantes, lo que hace que la percepción obtenida se traslade al interior del ejército, en función de los intereses que mueven a esos grupos socialmente dominantes". 39/

En el segundo período, a partir de 1986 se adopta una nueva constitución. Las circunstancias políticas en que esto ocurrió y que caracterizaron a Guatemala durante el período 1980-1994 merecen especial atención, en función de la advertencia de Buchanan sobre la necesidad de evaluar la estructura política dentro de la cual se adoptan las decisiones fiscales. 40/ En este sentido, la estructura política de Guatemala distó de representar una estructura democrática. 41/

Con todo, la nueva constitución política modernizó formalmente las reglas del juego político. 42/ Así, quedaron eliminadas las limitaciones a la libertad de organización política. Además, la preocupación por los derechos humanos llevó a que esta constitución colocara su defensa en el centro de su articulado, y se estableció, por primera vez en América Latina, la figura del Ombudsman, con la suprema atribución de procurar la vigencia de los derechos humanos y con el nombre de

---

39/ ASIES (1993), pág. 108.

40/ Buchanan (1987).

41/ La Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas ha venido examinando la situación de los derechos humanos en Guatemala desde su 35º período de sesiones (1979). En su informe del año 1994, el Experto Independiente, encargado de asesorar al gobierno guatemalteco en materia de observación de los derechos humanos señalaba que: "por su tamaño y por la función cumplida, el ejército se ha erigido en el elemento más contundente del poder real en el país...la República de Guatemala tiene un ejército muy grande y un Estado o autoridad civil muy pequeño". Véase Naciones Unidas (1994). Dahl (1989), pág. 250, afirma que el control civil sobre los militares y la policía es una condición necesaria, pero no suficiente, para la existencia de un régimen democrático.

42/ Esta modernización se nutrió en gran medida de una política exterior estadounidense dirigida a impulsar la democracia en América Latina. Véase Kissinger (1995), págs. 801-835.



## Recuadro 3

**EVALUACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN GUATEMALA  
DE ACUERDO CON DOS EXPERTOS EN TEMAS FISCALES**

"Las personas de talento y ambición en Guatemala han sido aconsejadas, hace mucho tiempo, a permanecer fuera del tema fiscal... con el resultado de que será difícil encontrar contrapartes adecuadas para realizar estudios.

"El problema fiscal fundamental de Guatemala no es tanto una deficiente estructura impositiva sino la pobre aplicación del poder tributario... tal vez sea valioso observar que un equipo del ISR estadounidense, patrocinado por USAID, pasó varios años en Guatemala en la década de los años sesenta... toda evidencia del trabajo de este grupo parece haber desaparecido. El problema real, sin embargo, es que nadie en posición de hacerlo ha considerado importante entender la oposición de los grupos que perderían frente a un sistema de impuestos más eficiente y efectivo.

"El Director de Impuestos, para dar un ejemplo extremo, me informó que cuando tomó posesión de su cargo no pudo encontrarse en su oficina un juego completo de las leyes tributarias". (Bird, 1985, págs. 2, 3, 4, 25 y 28.)

\* \* \* \* \*

"El cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado parece haber mejorado, pero es todavía bajo comparado con otros países. Una razón posible para el pobre cumplimiento es que muy pocas firmas están incluidas en el sistema del IVA. Por ejemplo, sólo cerca de 30,000 empresas llenan los formularios mensualmente, lo cual constituye 15,000 menos que el número de empresas en El Salvador, un país mucho más pequeño.

"Un problema importante del sistema guatemalteco del Impuesto sobre la Renta es que muy pocas personas jurídicas y físicas presentan declaración. Por ejemplo, sólo 60,000 declaraciones fueron presentadas el año pasado, menos que las 80,000 presentadas en El Salvador.

"En Guatemala 0.5% de la población presentó declaración de Impuesto sobre la Renta en 1994, comparado con 1.5% de la población salvadoreña, 24% de la de México y 44% de la población de los Estados Unidos... En Guatemala pocos recursos humanos están dedicados a la administración tributaria y los que están son muy improductivos... A pesar de varios años de esfuerzo y millones de dólares en asistencia técnica empleados por USAID y el BID para mejorar la política y la administración tributaria en Guatemala, encontramos que el sistema necesita todavía cambios importantes". (Gallaher, 1995, págs. 3, 5, 7, 3 y 24.)

Procurador de los Derechos Humanos. También se creó el control constitucional de las leyes, para lo cual se instituyó la Corte de Constitucionalidad, encargada de garantizar la supremacía de la constitución y de dar plena eficacia a sus normas. El régimen electoral se actualizó, además, mediante la creación del Tribunal Supremo Electoral, un ente autónomo financiera y administrativamente, con lo cual se sustrajo a los partidos políticos del control gubernamental. 43/

---

43/ García Laguardia (1989).

Al tiempo, la nueva constitución política incluye una defensa extrema de los derechos de propiedad privada y una limitación severa del poder impositivo del Estado. (Véanse de nuevo los anexos II y III.) En este sentido, la constitución presenta una combinación bien articulada del pensamiento de Dietze (1984) en materia económica, quien planteó la necesidad de incorporar en la constitución una defensa rigorista de los derechos de propiedad privada frente a la democracia. (Véase el recuadro 4.) <sup>44/</sup> Además, Dietze, defendió la idea de que los ordenamientos constitucionales incluyeran los derechos de propiedad como derechos civiles (véase el anexo VI), contrario a la tendencia contemporánea de los países occidentales de relegar los derechos de propiedad a un segundo plano. Haciéndose eco de los escritos de la escuela de la economía constitucional (véase el recuadro 5), <sup>45/</sup> interpretados en el contexto guatemalteco, la nueva carta también introduce una estricta reglamentación del poder tributario del gobierno. (Véanse los anexos II, III y VI.) Así, se prohíbe la doble tributación, sujeta los tributos a la capacidad de pago; se incluye entre los derechos fundamentales del individuo la no obligatoriedad del pago previo del impuesto cuando el Estado le hiciera reparos o ajustes por cualquier tributo y se establece que las multas por omisión de pagos de impuestos no pueden exceder el monto de los impuestos.

Estas disposiciones de la constitución buscan preservar los intereses de los grandes propietarios en el nuevo marco político, y han sido un elemento fundamental para frenar el poder impositivo del Estado en la etapa constitucional. Con todo, se registraron avances incrementales en el marco legal y político que pueden contribuir a un mejoramiento futuro del poder impositivo del Estado. Así, una combinación de interpretaciones favorables de los tribunales y de legislación aprobada por el Congreso Nacional dio como resultado que en 1994 se estableciera por vez primera en la legislación guatemalteca la figura del delito fiscal (véase el cuadro 9), mientras que el Tribunal Constitucional restableció el pago trimestral del impuesto sobre la renta, que había sido impugnado por contradecir la constitución. (Véase el cuadro 10 y nota del cuadro 4.)

También mejoró la disposición del gobierno a utilizar una estrategia de "ojo por ojo". Precisamente, cuando la reforma tributaria de 1994 fue impugnada constitucionalmente, el gobierno

---

<sup>44/</sup> En realidad, se trata de un replanteamiento del viejo temor de los grandes propietarios de que la democracia pueda amenazar los derechos del individuo, especialmente el de propiedad. Véase Bobbio (1989), especialmente págs. 7-67. La visión extrema de la propiedad privada en la constitución guatemalteca corresponde a una concepción del derecho de propiedad, en la tradición de Locke, que lo coloca antes de la sociedad. En 1806, Benjamín Constant, inició una versión más moderada de los derechos de propiedad cuando escribió: "La propiedad no es en absoluto anterior a la sociedad, pues sin la asociación que le dé una garantía ella sería sólo derecho del primer ocupante, en otras palabras, el derecho de la fuerza, es decir, un derecho que no lo es... La propiedad no es independiente de la sociedad...". Véase Godoy Arcaya (1995), pág. 459. El artículo 24 de la constitución chilena, por ejemplo, incorpora claramente esta visión de Constant. (Véase el anexo II.)

<sup>45/</sup> Brennan y Buchanan (1980), págs. 8, 9, 202.

**Recuadro 4****LA CONSTITUCION DE GUATEMALA**

La defensa extrema de los derechos de propiedad privada ha sido una constante en la historia constitucional de Guatemala, sólo interrumpida por el triunfo de la revolución democrática de 1944, pues la Constitución adoptada en esa ocasión incorporaba la figura de la propiedad privada en función social. Sin embargo, en 1954, un movimiento conservador armado derrocó al régimen revolucionario. A partir de entonces, la organización política de Guatemala se ha basado en constituciones políticas que han excluido la figura de la función social de la propiedad privada. (García Laguardia, op. cit.).

Sin embargo, la prioridad que reviste la defensa de la propiedad privada en la constitución no encuentra correspondencia en la práctica y la aplicación de las leyes relativas a la propiedad. Así, el Registro General de la Propiedad, que tiene como fin, según el Código Civil en vigencia, "la inscripción, anotación y cancelación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles y muebles identificables", presenta una situación lamentable. Entre los problemas que enfrenta el Registro se cuentan:

a) La forma en que se efectúa el registro. El registro se hace a mano en los libros. Algunos de los libros están casi destruidos por la humedad, los roedores, la polilla y el uso. Se ha dado el caso de que las hojas del registro sean recortadas, arrancadas o tachadas.

b) La información contenida en los libros. La información a veces resulta ilegible. Gran parte de la información es poco confiable. Tampoco existe un catastro eficiente y completo en Guatemala.

c) Cobros. No se sabe con exactitud cuáles van a ser en cada caso los honorarios que se cobrarán por realizar en el Registro los trámites que se solicitan. Aunque hay un arancel, éste deja un gran margen de subjetividad para efectuar el cobro.

d) De la historia de los bienes inscritos. Es difícil conocer la historia de un bien inscrito y su situación actual. A veces no se inscriban los gravámenes o anotaciones que afectan a un bien determinado, por lo que resulta imposible establecer el verdadero estado de un bien. Véase CIEN (1994). Este sistema, por haber creado un clima de inseguridad general de la propiedad, ha atentado especialmente contra la seguridad de los derechos de propiedad de los pequeños propietarios campesinos. Véase Banco Mundial (1995), págs. 24-27; Tax, 1964, págs. 174, 178-180; Burgos, 1994, págs. 128-142.

## Recuadro 5

**LOS ESTADIOS EN LA ECONOMIA POLITICA DE LA TRIBUTACION,  
SEGUN WICKSELL Y BUCHANAN**

La corriente de pensamiento económico conocida como "Economía Constitucional" propone un arreglo llamado postconstitucional que limite el poder impositivo del Estado, para lo cual se inclina en favor de establecer claramente las bases sobre las cuales se le permitiría al gobierno ejercer su poder impositivo y la participación máxima del gobierno en el ingreso total. (Brennan y Buchanan, 1980, págs. 187-205).

Según Buchanan (1987), el enfoque de la "Economía Constitucional" se formó bajo la influencia decisiva de los escritos de Wicksell en materia tributaria, por lo cual es conveniente explorar el marco analítico utilizado por Wicksell y luego compararlo con el utilizado por Buchanan.

El primer punto que Wicksell destaca es que en materia tributaria las decisiones deberían ser tomadas por un parlamento en el cual estuvieran efectivamente representados todos los miembros de la sociedad. Por eso era partidario de reformar el sistema electoral de Suecia de principios de siglo para extender el derecho al voto a los trabajadores y a las mujeres, en un marco institucional que respetara el uso efectivo de las libertades políticas (Lindahl, 1969, págs. 33-34). El sentido último de la propuesta de Wicksell consistía en que la sociedad tuviera un grado de igualdad tolerable, de manera que todos los ciudadanos pudieran tener fe en el principio de la competencia. (Lindahl, 1969 págs. 36-37).

Una vez que la sociedad hubiera alcanzado una situación en la que: a) la distribución del ingreso y de la riqueza hubiera alcanzado casi una aceptación unánime, b) no existieran privilegios y derechos de propiedad de dudosa legalidad, contradictorios con los conceptos modernos de imperio de la ley y equidad, entonces, afirmaba Wicksell, podía entrarse a discutir el tema de las reglas de la tributación. (Wicksell, 1964, págs. 108 y 109). Antes de esa etapa, el sistema tributario exhibiría rasgos confiscatorios, impuestos fuertemente progresivos, impuestos al capital, o medidas tributarias parecidas, conforme el sistema político intentaba de corregir las desigualdades sociales. (Uhr, 1962, pág. 165).

Buchanan utiliza un método analítico parecido. Primero, imagina un mundo en el cual prevalece la "jungla hobbesiana", en la cual se alcanza una "distribución natural", basada en las actividades depredadoras y las capacidades defensivas de los individuos. Segundo, Buchanan, siguiendo a Hobbes, indica que la salida de ese mundo incierto es un pacto entre los individuos sobre la asignación de derechos, aceptado libremente por todos, con lo cual se ingresa al orden estatal y todas las personas quedan incluidas dentro de "una sola estructura constitucional".

Una vez que el funcionamiento de la estructura constitucional ha conducido al imperio de la ley, el respeto de los derechos de todos los participantes y la limitación del poder del Estado por medio de la división de poderes, entonces se plantea la necesidad de la "revolución postconstitucional", parte importante de la cual es la limitación del poder impositivo del Estado. (Buchanan, Tullock, 1995, págs. 23-27; Buchanan, 1975, págs. 1-34).

Esta discusión de Wicksell y Buchanan ayuda a poner en una perspectiva adecuada la diferencia entre la resistencia a los impuestos en Guatemala y la que se registra en los países desarrollados. Allí se trata de lo que Buchanan llamaría una "revolución postconstitucional", una propuesta que "es consistente, se construye a partir de, y extiende sistemáticamente los principios tradicionalmente aceptados de las sociedades liberales occidentales". Buchanan (1987). En Guatemala, en cambio, se trataría de parte del proceso de negociación de derechos para salir ya sea de la selva hobbesiana (para usar el término de Buchanan) o de una situación muy desigual en la distribución del ingreso y de la riqueza (para utilizar la argumentación de Wicksell). En ambos casos, la implicación sería de que en un contexto como el guatemalteco no puede argumentarse a priori que deben existir reglas restrictivas sobre el poder tributario, excepto las que derivan del funcionamiento de un régimen político democrático y plural, que garantiza la representación adecuada de todos los sectores de la sociedad.

## Cuadro 9

GUATEMALA: RESUMEN LEY DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA a/

- Comete delito de defraudación tributaria quien deliberadamente:
    1. Omite declarar o pagar impuestos de conformidad con la ley. b/
    2. Habiéndose percibido, los utilice en beneficio propio.
    3. Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos.
    4. Omite emisión de facturas cuando deba hacerlo.
    5. No entregue al contribuyente comprobante de pago.
    6. Utilice exenciones para fines distintos de los que corresponda, según la ley.
- Sufrirá prisión de dos a seis años:
7. El funcionario que induzca al delito tributario será sancionado con prisión de tres a seis años.
  8. Los inspectores fiscales que señalen la existencia de delito tributario quedan vinculados al proceso penal, pero no deberán cubrir fianza de calumnia.

Fuente: CEPAL, sobre la base de información oficial.

a/ Emitida por el Congreso de la República el 25 de noviembre de 1994. Ratificada por el Presidente de la República el 15 de diciembre de 1994.

b/ Declarados inconstitucionales por la Corte de Constitucionalidad en marzo de 1995.

Cuadro 10

GUATEMALA: MUESTRA SELECTIVA DE RECURSOS DE INCONSTITUCIONALIDAD  
PRESENTADOS EN CONTRA DE LA LEGISLACION TRIBUTARIA

Ley tributaria	Año	Recurso en contra
Pago a cuenta del ISR	1992	Por contravenir artículo 239, incisos a y d. Por tanto viola el artículo 39 que garantiza la propiedad privada. Por ser un impuesto confiscatorio. (véase anexo II). <u>a/</u>
Delito de defraudación tributaria	1994	Contra artículo 2 que impone pena de cárcel contra quien omita pagar impuestos. Argumento: La Constitución prohíbe cárcel por deuda y la deuda tributaria es igual a deuda privada, por lo que no debe haber tratamiento judicial especial respecto de la primera. <u>b/</u>
	1994	No garantiza debido proceso. <u>b/</u>
Ley de impuesto a los activos	1994	Viola artículo 239 (véase el anexo I) de la Constitución porque no define el hecho generador ni tampoco sujeto pasivo del tributo. <u>b/</u>
	1994	Es confiscatorio, lo cual está prohibido por el artículo 243 de la Constitución (véase de nuevo el anexo I). <u>b/</u>
	1994	Incorre en doble tributación, la cual está prohibida por la Constitución en su artículo 243. <u>b/</u>
ISR	1994	Grava renta bruta, lo cual viola el artículo 243 en lo referente a la capacidad de pago. <u>b/</u>

Fuente: a/ Barrios Pérez, Emilio (1993);

b/ Revista Crónica (1995).

disminuyó los niveles de protección arancelaria efectiva a los industriales, adoptando un arancel único. 46/ Lo novedoso fue que el gobierno estuviera dispuesto a utilizar este tipo de estrategia,

La interpretación anterior llevaría a plantear la hipótesis de que tanto las posibilidades de utilizar la estrategia negociadora de "ojo por ojo" como la de crear leyes y burocracias especializadas para la recaudación de los tributos, dependen crucialmente de la consolidación de la democracia y de las libertades políticas. El impacto de esta modernización en el cambio institucional puede analizarse a partir de dos efectos: 47/ la consolidación del voto como instrumento de expresión de las preferencias colectivas y la creación de un contexto institucional que permite nuevas negociaciones y compromisos entre los actores sociales. En la terminología de North, lo que ocurre, conforme se afianzan los procedimientos democráticos en la toma de decisiones colectivas, es que los costos de plantear las preferencias políticas se abaratan puesto que la vida ya no correría peligro. 48/ Esto es particularmente válido para la política fiscal, dado que las decisiones fiscales entrañan elecciones difíciles entre valores y sistemas impositivos cuya ponderación necesariamente varía entre los diversos grupos sociales y entre las generaciones.

Este pluralismo en materia fiscal no fue tomado en cuenta en la constitución guatemalteca actual, pero es natural que emerja conforme las prácticas políticas plurales lo permitan. Como han afirmado Musgrave y Musgrave, 49/ en el campo de la tributación existen por lo menos tres criterios como base para el diseño de un sistema impositivo: el de dotación, según el cual las personas deben quedarse con lo que ganan legítimamente; el utilitarista, cuyo principio indica que el sistema impositivo se ajusta a la necesidad de aumentar el bienestar colectivo, y los criterios igualitarios, que imponen a la igualdad como objetivo social. El impacto positivo de la competencia libre de los diversos grupos de presión en el campo de la tributación ha sido destacado por Wicksell (véase de nuevo recuadro 5) y también por Gary Becker. 50/ En Guatemala, en cambio, la constitución habría sido diseñada para que el sistema tributario se ciñera lo más estrictamente posible al primer criterio casi de manera exclusiva.

Ahora bien, las formas democráticas de gobierno han provocado conflictos entre las necesidades impositivas del Estado para satisfacer la demanda de bienes públicos y los candados que la constitución establece al poder tributario. (Véase el recuadro 6.) Más aún, conforme se han abierto espacios políticos para expresar un pluralismo social mayor, el tema de la justicia tributaria

---

46/ La estructura arancelaria presentaba un arancel máximo de 20% para bienes finales y una tasa de 5% para insumos y bienes de capital. En abril de 1995, frustrado por la resistencia empresarial a la reforma tributaria, el gobierno estableció temporalmente un arancel único de 10%, reduciendo sustancialmente los niveles de protección doméstica.

47/ North (1993), págs. 99-120.

48/ "No quiero significar con esto" —dice North— " que no haya ocasiones en que la gente no quiera sufrir sacrificios importantes por sus ideas e ideales... pero un punto capital en este estudio es que las instituciones, al reducir el precio que pagamos por nuestras convicciones, hacen que nuestras ideas, dogmas, modas e ideologías sean puntos importantes del cambio institucional". North (1993), pág. 113.

49/ Musgrave y Musgrave (1992), págs. 93-97.

50/ Becker (1985).

ha ganado importancia. Así, por vez primera se planteó un recurso de inconstitucionalidad en contra del aumento del IVA registrado en 1996, apoyado en la idea de que la población pobre es la más afectada por tal impuesto. <sup>51/</sup>

#### Recuadro 6

### LA CONSTITUCION Y EL PODER EFECTIVO PARA GOBERNAR EN UN REGIMEN DEMOCRATICO

A mediados del mes de marzo de 1995, el Presidente de la República y el presidente del Congreso visitaron la Corte de Constitucionalidad para solicitarle que se inhibiera de conocer los recursos de inconstitucionalidad contra la reforma tributaria. Esta presión de las autoridades políticas sobre la Corte de Constitucionalidad deriva del escaso poder impositivo que la Constitución otorga al gobierno, lo cual debilita el poder efectivo de las autoridades políticas para gobernar. En los Estados Unidos, en cambio, los tribunales normalmente se inhiben de conocer temas relativos a gastos e impuestos gubernamentales, ya que la Constitución estadounidense le otorga un poder claro al Congreso de la República para establecer impuestos, pagar la deuda nacional y gastar para la defensa común y el bienestar general (véase el anexo VII). En tres ocasiones, la Corte Suprema de los Estados Unidos ha intentado intervenir en materia fiscal, pero sus decisiones han tenido poco efecto o han sido revertidas. (Witt, 1990, pág. 111).

Por otro lado, existen en Estados Unidos varios precedentes de conflicto entre la autoridad política del Congreso y el Gobierno frente al poder de revisión constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Uno de los casos más conocidos fueron las 12 decisiones tomadas por la Corte Suprema de Justicia entre 1934 y 1936, en contra del programa de gobierno de Nuevo Trato del gobierno del Presidente Roosevelt. La respuesta del gobierno fue la de amenazar a la corte, en 1937, con nombramientos de jueces, a través de su poder en el Congreso, más favorables a los propósitos del Nuevo Trato. La Corte Suprema evitó el conflicto revirtiendo sus dictámenes, con lo cual también abandonó su visión extremadamente restrictiva del poder del gobierno. (Schwartz, 1993, págs. 233 y 234).

En consecuencia, puede llegar el momento en que el poder impositivo del Estado tenga que ser mejorado mediante reformas constitucionales adoptadas en el nuevo marco de libertades políticas. A su vez, las disposiciones fiscales implantadas en un marco democrático pueden mejorar el poder impositivo del Estado en la medida en que éste contribuya a generar un clima de aceptación generalizada del cumplimiento de la obligación tributaria. En el caso de Guatemala, Best (1976) apuntó que la falta de democracia influía desfavorablemente en la recaudación fiscal, porque en un régimen no democrático los poderosos tienen la capacidad de influir exitosamente para trasladar la carga tributaria a los grupos de menores ingresos. En este contexto político arbitrario, los más afectados por un mejoramiento de la administración tributaria serían los grupos de menores ingresos,

---

<sup>51/</sup> Véase Prensa Libre (1995). También Orozco (1996) e Illescas (1996).



lo cual refuerza la aversión de estos grupos a los impuestos y los convierte en aliados de los gremios empresariales 52/ en el objetivo de limitar el poder impositivo del Estado.

En rigor, las posibilidades de que las clases propietarias se adapten paulatinamente a las nuevas reglas del juego van a depender esencialmente de que el sistema político, a la par que se democratice, evolucione hacia formas de poder no arbitrarias que conduzca a un sistema fiscal viable y a una protección adecuada de los derechos de propiedad. Elemento fundamental de la reconciliación exitosa del poder tributario del Estado con la institución de la propiedad ha sido la formación de un poder judicial sólido e independiente. (Véase el recuadro 7.) A lo largo de su historia, Guatemala ha carecido de tal rasgo institucional. En un estudio realizado en 1987 se concluía que América Latina, en general, carecía de poderes judiciales independientes, con la sola excepción de Costa Rica. Dentro de América Latina, el poder judicial de Guatemala se clasificó como uno de los más débiles. 53/ El problema continúa hasta la fecha. 54/

#### Recuadro 7

##### LA RECONCILIACION DE LOS DERECHOS DE PROPIEDAD PRIVADA CON EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

Desde los comienzos de la reconstrucción de las unidades estatales después del derrumbe del imperio romano, los impuestos fueron vistos como una intromisión del Estado en los derechos de propiedad de los individuos, por lo cual la construcción del poder tributario del gobierno tuvo siempre un carácter conflictivo. A su vez, las dificultades encontradas por los Estados para procurarse ingresos tributarios propiciaron una situación muy insegura para los derechos de propiedad privada, puesto que los Estados recurrieron frecuentemente a la confiscación de propiedad y de la riqueza para cubrir sus necesidades financieras. Dada la necesidad de contar con un Estado capaz de proteger a la sociedad de las amenazas externas y de asegurar la paz interna, las sociedades occidentales fueron estableciendo reglas capaces de conciliar las necesidades de recursos del Estado con los derechos de propiedad de las personas. (Véase Veitch, 1986, Elías, *op. cit.*, pág. 436, y North Weingast, 1989).

---

52/ Por otro lado, la lucha de las clases propietarias para eludir al pago de impuestos puede conducir al quebrantamiento del orden político. Para algunos analistas la resistencia de las clases propietarias al pago de impuestos produjo la Revolución Francesa. (Véase, Rudé, 1987, págs. 227-229.) También White (1995).

53/ Rossen (1990).

54/ CRONICA (1996).

## V. RECOMENDACIONES

Las autoridades gubernamentales guatemaltecas no han carecido de consejos y de asesoría técnica en el campo tributario. 55/ En consecuencia, poco valor se agregaría en este trabajo si las recomendaciones consistieran en una ampliación o corrección de las listas de recomendaciones ya existentes. Más bien, el esfuerzo más prometedor quizás consista en señalar las áreas de acuerdo y tratar de complementarlas con reflexiones que ayuden a aumentar su eficacia.

a) Darle mayor importancia a la administración del sistema tributario que a la reforma. El punto fue subrayado de manera enfática por Bird. El problema fiscal fundamental en Guatemala, escribió Bird, no es una estructura tributaria deficiente sino una aplicación muy pobre de las leyes tributarias. 56/ En el mismo sentido se ha pronunciado también Gallagher. No tiene sentido, dice Gallagher, reformar un sistema tributario cuando el existente está administrado tan deficientemente. 57/

Las líneas de mejoramiento de la administración tributaria se fundamentan en la creación de una burocracia especializada estable así como en el fortalecimiento de los sistemas de sanción en contra de la evasión fiscal. También forma parte relevante de estos esfuerzos administrativos el perfeccionamiento de los sistemas de información y de los equipos de trabajo.

b) Mejorar la posición negociadora del gobierno. Esta recomendación comprende diversas áreas. El primer paso se daría formando una burocracia altamente profesional en el campo fiscal, capaz de comprender no sólo los aspectos propiamente legales sino también de entender las interrelaciones entre la política fiscal y la micro y macroeconomía. También debe elevarse la disposición del gobierno a utilizar estrategias de "ojo por ojo", incluyendo la aplicación severa de la ley en contra de los evasores. Sin esta voluntad política, concluyó Bird, no tiene sentido hablar de política fiscal en Guatemala. 58/ El tercer punto que debe contemplarse en una estrategia de fortalecimiento del poder tributario del Estado son las modificaciones a las disposiciones constitucionales que lo limitan severamente. El objetivo central sería colocar el poder impositivo en el Congreso y eliminar las reglas de tributación que actualmente existen.

c) No apresurar etapas. El poder tributario del Estado se ha establecido mediante un proceso histórico prolongado. De nuevo vale la pena recordar a Norbert Elías: "Nadie ha inventado los impuestos o el monopolio fiscal. Ningún individuo concreto, o una serie de ellos ha trabajado con un plan fijo con este objetivo a lo largo de los siglos en los cuales se fue constituyendo lentamente esta institución. Los impuestos como cualquier otra institución social, son un producto de la interacción social...los impuestos nacen de la lucha los diversos grupos e intereses sociales, hasta que, por último, tarde o temprano aquel instrumento que se había forjado en un forcejeo

---

55/ Bird (1985), Bahl y Martínez (1992), Gallagher (sin fecha, pero probablemente escrito en 1995).

56/ Bird (1985), págs. 2 y 3.

57/ Gallagher (sin fecha), pág. 22.

58/ Bird (1985), pág. 2.

continuo de las relaciones sociales de fuerza, se va convirtiendo en una organización o institución consolidada, admitida por los interesados de modo consciente y hasta, si se quiere, planificado". 59/

La implicación de estas líneas para Guatemala es que las autoridades deben estar conscientes del carácter conflictivo del poder impositivo del Estado y del ritmo pausado que entraña su establecimiento y reconocimiento social.

d) No descansar sólo en la coerción. Los factores que explican el cumplimiento de la obligación tributaria son muy complejos. En su estudio sobre el tema, Levi distingue tres aspectos importantes: 60/ la coerción, la ideología y el cumplimiento cuasivoluntario. Levi advierte que descansar sólo en la coerción es inviable. Más efectivo, argumenta Levi, es el trabajo ideológico, mediante el cual el gobierno educa a los ciudadanos en el sentido de que es en su propio interés observar las obligaciones tributarias. En este sentido, la consolidación de la democracia puede ser un elemento valioso, pues tal como ha explicado Ross, 61/ las formas democráticas de gobierno promueven la educación social, la ampliación del horizonte y del campo de intereses y la identificación de cada uno con la comunidad y sus problemas, todos elementos ideológicos importantes para promover la aceptación de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, Levi advierte que si los gobiernos no se conducen de acuerdo con normas justas, entonces aumentan los incentivos para que los contribuyentes no cumplan las obligaciones tributarias. La promoción del cumplimiento cuasivoluntario es la mejor estrategia, afirma Levi. Este resulta de una combinación de aplicación de penas en contra de la evasión, de la educación de los contribuyentes y de un gasto público transparente y efectivo.

---

59/ Elías (1994), pág. 431.

60/ Levi (1988), págs. 48-70.

61/ Ross, Alf (1989), pág. 70.



## BIBLIOGRAFIA

- Adler, John H., Schlesinger, Eugene R. y Ernest C. Olson, (1952), *Las finanzas públicas y el desarrollo económico de Guatemala*, Fondo de Cultura Económica, México.
- Alm, James, Sánchez, Isabel y Ana de Juan (1995), "Economic and non-economic factors in tax compliance", Vol. 48, fasc. 1, KYKLOS.
- ASIES (1993), *Democracia, gobernabilidad y sociedad política*, 3-4, Guatemala.
- Axelrod, Robert (1981), "The emergence of cooperation among egoists", *The American Political Science Review*, Vol. 75.
- Ayau, Manuel (1994), *El proceso económico*, Editorial DIANA, México.
- Bahl, Roy y Jorge Martínez Vázquez (1992). "La relación entre la administración tributaria y la política impositiva en Jamaica y Guatemala". *La administración tributaria en los países del CIAT*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- Banco de Guatemala (1990), *Estudio económico y memoria de labores*, Guatemala.
- Banco Mundial (1993), *Latin America and the Caribbean, A Decade After the Debt Crisis*, Washington D.C.
- Baran, Yalcin M. (1989), *Harmonizing tax policies in Central America*, Working Papers, World Bank.
- Barrios Pérez, Emilio (1993), *Leyes de la modernización tributaria*, Ediciones Legales Comercio e Industria, Guatemala.
- Becker, Gary. S. (1985), "Pressure groups and political behavior", *Capitalism and democracy: Schumpeter revisited*, editado por Richard Coe y Charles Wilber, University of Notre Dame Press.
- Best, Michael H. (1976), "Political power and tax revenues in Central America", Vol. 3, número 1, *Journal of Development Economics*.
- Bird, Richard (1985), *A preliminary report on the guatemalan tax system*, Metropolitan Studies Program, Syracuse University, New York.
- Bobbio, Norberto (1989), *Liberalismo y democracia*, Fondo de Cultura Económica, México.
- Bobbio, Norberto (1992), *El problema del positivismo jurídico*, Distribuciones Fontamara, México.

- Buchanan, J.(1975), *The limits of liberty*, The University of Chicago Press.
- (1987), "The constitution of economic policy", *The American Economic Review*, junio.
- (1995), "La propiedad como garante de la libertad", Buchanan, J. y Tullock, G. *Derechos de propiedad y democracia*, Celeste ediciones, Madrid.
- Buchanan, J. y Brennan, Geoffrey (1980), *The power to tax*, Cambridge University Press.
- Burgos, Elizabeth (1994), *Me llamo Rigoberta Menchú y así me nació la conciencia*, Siglo XXI editores, México.
- CEPAL (1995a), *Guatemala: Evolución económica durante 1994* (LC/MEX/L.278), México.
- (1995b), *Cambio institucional y acción colectiva: nuevos alcances en economía política* (LC/MEX/R.515).
- (1992), *Equidad y transformación productiva: un enfoque integrado* (LC/G1701/Rev.1), agosto.
- CIEN (1994), "El registro general de la propiedad", serie *Temas públicos*, Guatemala.
- CRONICA (1995), "Los impuestos cuestionados" Revista Crónica, febrero, Guatemala.
- (1996), "¡Pobres jueces! ¡Pobre justicia!" Revista Crónica, enero, Guatemala.
- Dahl, Robert A. (1985), *Democracy and its critics*, Yale University Press.
- Dietze, Gottfried (1984), *El gobierno constitucional*, Universidad Francisco Marroquín, Guatemala.
- Elías, Norbert (1994), *El proceso de la civilización*, Fondo de Cultura Económica, México.
- Estefanía, Joaquín (1996), "El cansancio fiscal", Periódico El País, Edición México, 14 de enero de 1996.
- Financial Times (1996), "Fiscal crisis of the state", Periódico Financial Times, enero 6 de 1996, Londres.
- Gallagher, Mark (sin fecha), *Options for donor assistance in tax policy and administration reform in Guatemala*, USAID/El Salvador.
- García Laguardia, Jorge Mario (1989), "Evolución político- constitucional de la República de Guatemala en el siglo XX: 1920-1986", *El Constitucionalismo en las postrimerías del siglo XX*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Primera edición, México.

- Gleijeses, Piero (1991), *Shattered hope: the guatemalan revolution and the United States 1944-1954*, Princeton University Press.
- Godoy Arcaya, Oscar (1995), "Selección de textos políticos de Benjamín Constant", *Estudios Públicos*, 59, 1995, Santiago de Chile.
- Illescas Alfaro, Jorge (1996), "El colazo del IVA", *Periódico Siglo Veintiuno*, 16 de enero de 1996.
- International Bank for Reconstruction and Development (1952), *The Economic development of Guatemala*, John Hopkins Press.
- Joel, Clark (1971), "Tax incentives in Central American Economic Development", *Economic Development and cultural change*, vol. 19, número 2, enero de 1971.
- Jones, Chester L. (1980), "La deuda pública de Guatemala", *Economía de Guatemala 1750-1940*, Tomo II, Facultad de Humanidades Universidad de San Carlos, Guatemala.
- Levi, Margaret (1988), *Of rule and revenue*, University of California Press.
- Lindahl, Erik (1969), "Introduction Wicksell's life and work", *Knut Wicksell Selected papers on economic theory*, Augustus M. Kelley Publishers, New York.
- Luján Muñoz, Jorge (1980), "Ensayo de caracterización básica del desenvolvimiento económico de Guatemala de 1750 a 1940", *Economía de Guatemala 1750-1940*, Tomo I, Facultad de Humanidades, Universidad de San Carlos, Guatemala.
- Keleher, Robert E. (1985), "Supply-Side tax policy", *Havrilesky, Thomas Modern concepts in macroeconomics*, Harlan Davidson, Illinois.
- Kissinger, Henry (1995), *La Diplomacia*, Fondo de Cultura Económica, México, D.F.
- Martínez, Jean Claude (1989), *El fraude fiscal*, Fondo de Cultura Económica, México.
- Musgrave, Richard y Peggy Musgrave (1992), *Hacienda pública teórica y aplicada*, McGraw Hill, México.
- Naciones Unidas (1994), *Asistencia a Guatemala en materia de derechos humanos, informe de la experta independiente sra. Mónica Pinto (E/CN.4/1994/10)*, 20 de enero de 1994.
- North, Douglass (1989), "Institutions and economic growth: an historical introduction", vol. 17, número 9, *World development*, Great Britain.
- Douglass (1993), *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*, Fondo de Cultura Económica, México.

- Douglass (1994), "El desempeño económico a lo largo del tiempo", *El Trimestre Económico*, oct.-dic. 1994, México.
- North, Douglass y Barry Weingast (1989), "Constitutions and commitment: the evolution of institutions governing public choice in seventeenth-century England", *Journal of Economic history*, diciembre.
- North, Douglass Y Robert Paul Thomas (1991), *El nacimiento del mundo occidental*, siglo XXI editores, México.
- Nowak, Martin, May, Robert y Karl Sigmund (1995), "The arithmetics of mutual help", vol 272, number 6, *Scientific American*, junio de 1995.
- Orozco V., Alfonso (1996) "El aumento del IVA debió suspenderse", Periódico *Prensa Libre*, 4 de enero.
- Pirenne, Henri (1981), *Historia de europa. Desde las invasiones al siglo XVI*, Fondo de Cultura Económica, México.
- Prensa Libre, (1995), "Corte de Constitucionalidad no suspende tarifas del IVA", Periódico *Prensa Libre*, 28 de diciembre.
- Richardson, David j. (1986), "The new political economy of trade policy", Paul Krugman ed. *Strategic trade policy and the new international economics*.
- Rosen, Keith S. (1990), "La protección de la independencia del poder judicial en Latinoamérica", James Frank Smith (Coordinador), *Derecho constitucional comparado México-Estados Unidos*, Tomo I, UNAM, México.
- Ross, Alf (1989), *Por qué democracia*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- Rudé, George (1987), *Europa en el siglo XVIII, la aristocracia y el desafío burgués*, Alianza Universidad, Madrid, cuarta reimpresión.
- Smith, Adam (1992), *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, Fondo de Cultura Económica, México, séptima reimpresión.
- Schwartz, Bernard (1993), *A history of the supreme court*, Oxford University Press.
- Sosa, Lizardo (1996) "La macroeconomía en la encrucijada", Periódico *Siglo Veintiuno*, 18 de enero, Guatemala.
- Tax, Sol (1964), *El capitalismo del centavo*, Seminario de Integración Social Guatemalteca, Guatemala.



- Uhr, Carl G. (1962), *Economic doctrines of Knut Wicksell*, University of California Press.
- Veitch, John M. (1986), "Repudiations and confiscations by the medieval state", Vol. XLVI, No. 1, *Journal of Economic History*.
- Villagrán Kramer, Francisco (1993), *Biografía política de Guatemala*, FLACSO, Guatemala.
- White, Eugene Nelson (1995), "The French Revolution and the politics of government finance, 1770-1815", *Journal of Economic History*, Vol. 55, No. 2, junio, págs. 227-255.
- Wicksell, Knut (1964), "A New Principle of Just Taxation", Richard A. Musgrave y Alan T. Peacock editores, *Classics in the Theory of Public Finance*, New York, St. Martin s Press.
- Wildavsky, Rachel (1996), "How fair are our taxes", Periódico *The Wall Street Journal*, enero 10 de 1996.
- Witt, Elder (1990), *Congressional Quarterly's Guide to the U.S. Supreme Court*, Segunda edición.
- Woodward, Ralph Lee (1993), *Rafael Carrera and the emergence of the Republic of Guatemala 1821-1871*, The University of Georgia Press.
- (1995), *Guatemala, an assessment of poverty*, Report No. 12313-GU.
- Wortman, Miles. L. (1982), *Government and society in Central America, 1680-1840*, Columbia University Press.
- Young, John P. (1980), "Moneda y finanzas de Guatemala: 1821-1924", *Economía de Guatemala 1750-1940*, Tomo II, Facultad de Humanidades, Universidad de San Carlos, Guatemala.



Anexo I

GUATEMALA: EVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS SELECTIVOS DEL GOBIERNO CENTRAL, 1980-1995

Impuesto	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Impuesto sobre la renta	95.1	104.3	101.6	128.2	78.5	101.9	169.7	250.8	414.0	406.0	507.0	993.0	959.0	1,179.3	845.0
Empresas	69.5	82.7	83.4	110.0	49.4	72.2	118.5	180.4	320.0	334.0	481.0	901.1	817.0	1,029.0	629.0
Personas	25.6	21.6	18.2	18.0	29.1	35.8	51.2	70.4	94.0	72.0	25.0	91.0	142.0	150.0	216.0
Sobre la propiedad	5.3	5.5	5.5	5.3	5.9	17.6	15.4	21.0	33.0	40.0	37.0	35.0	52.0	40.0	54.0
Sobre importaciones	109.6	102.8	75.9	65.8	78.6	78.5	136.1	273.1	387.7	406.0	523.0	659.0	1,131.0	1,114.0	1,206.0
Sobre exportaciones	149.6	68.2	48.7	39.8	28.4	9.9	213.0	150.7	103.0	54.4	4.6	1.9	0.9	-	-
Café	133.1	43.1	35.9	27.5	21.9	7.5	133.4	84.8	35.8	20.9	2.3	1.6	0.4	-	-
Banano	9.7	10.3	11.1	6.1	2.8	1.3	16.0	16.5	13.8	6.7	0.5	0.1	0.5	-	-
Otros a/	6.9	14.8	1.7	6.2	3.5	1.0	64.0	49.5	53.0	26.7	1.7	0.2	-	-	-
Impuesto del Timbre	200.0	260.7	284.3	181.8	32.4	55.4	71.7	91.6	103.9	116.3	138.0	180.0	165.0	152.0	165.0
Impuesto al Valor Agregado				44.5	142.5	214.3	308.3	411.7	495.8	558.0	791.4	1,039.0	1,423.0	1,679.0	1,884.0
Sobre importaciones					52.6	59.2	127.4	215.0	256.2	293.6	430.5	540.0	762.0	984.0	1,105.0
Sobre servicios no personales					89.9	155.0	180.9	196.0	239.6	264.0	361.0	499.0	661.0	695.0	779.0
Impuestos específicos (alcohol, cigarros, aguas gaseosas)	72.0	69.0	69.0	61.5	64.0	76.8	84.0	105.0	114.0	117.0	152.0	187.0	213.7	243.0	385.0
Ingresos tributarios	678.3	651.8	626.2	572.8	498.0	679.3	1,111.4	1,430.7	1,794.0	1,843.0	2,344.2	3,451.5	4,452.0	4,970.0	5,047.0
Ingresos corrientes	746.8	740.6	729.8	741.1	666.2	865.0	1,406.6	1,659.2	2,082.0	2,239.0	2,710.0	4,266.0	5,463.0	5,744.0	5,689.0
Donaciones	363.4	412.0	0.5	1.2	1.7	0.9	60.0	198.0	216.0	194.0	84.0	16.0	267.0	18.0	75.0
PIB nominal	7,852.9	8,607.7	8,717.3	9,034.9	9,470.3	11,130.0	15,838.0	17,595.0	20,544.0	23,636.0	34,317.0	47,033.0	53,985.0	63,734.0	74,220.0
Carga tributaria	8.6	7.5	7.1	6.3	5.2	6.1	7.0	8.1	8.7	7.8	6.8	7.3	8.2	7.8	6.8

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

a/ 1980-1985 incluye impuestos a las exportaciones de algodón y azúcar. A partir de 1986, corresponde básicamente a impuestos a exportaciones de azúcar.



Anexo II

MUESTRA SELECTIVA COMPARADA DE DISPOSICIONES RELATIVAS A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DEL ESTADO  
EN LAS CONSTITUCIONES DE COSTA RICA, EL SALVADOR, GUATEMALA Y CHILE

Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Chile
<p><b>Artículo 18.</b> Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.</p> <p><b>Artículo 121.</b> Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:</p> <p>13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.</p>	<p><b>Artículo 131.</b> Corresponde a la Asamblea Legislativa:</p> <p>6o. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa, y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación si no bastaren las rentas públicas ordinarias.</p> <p><b>Artículo 204.</b> La autonomía del municipio comprende:</p> <p>1o. Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca.</p> <p>Aprobadas las tasas o contribuciones por el Concejo Municipal, se mandará publicar el acuerdo respectivo en el Diario Oficial, y transcurridos que sean ocho días después de su</p>	<p><b>Artículo 239.</b> Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:</p> <p>a) El hecho generador de la relación tributaria;</p> <p>b) Las exenciones;</p> <p>c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;</p> <p>d) La base imponible y el tipo impositivo;</p> <p>e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y</p> <p>f) Las infracciones y sanciones tributarias.</p>	<p><b>Artículo 19.</b> La Constitución asegura a todas las personas:</p> <p>20o. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.</p> <p>En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.</p> <p>Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.</p> <p>Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional o autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación local puedan ser establecidos, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades comunales y</p>

---

Costa Rica

El Salvador

---

publicación, será obligatorio su cumplimiento.

Son nulas **ipso jure** las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

**Artículo 243.** Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador, atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación, al ser prolongada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

destinados a obras de desarrollo comunal.

**Artículo 62.** Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía y sobre indultos generales sólo pueden tener origen en el Senado.

Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:

1o. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

Anexo III

**DERECHOS DE PROPIEDAD EN LAS CONSTITUCIONES DE COSTA RICA, EL SALVADOR, GUATEMALA Y CHILE**

Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Chile
<p><b>Artículo 45.</b> La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia.</p> <p>Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social.</p> <p><b>Artículo 46.</b> Son prohibidos los monopolios de carácter particular y cualquier acto, aunque fuere originado en una ley, que amenace o restrinja la libertad de comercio, agricultura e industria.</p> <p>Es de interés público la acción del Estado encaminada a impedir</p>	<p><b>Artículo 2.</b> Toda persona tiene derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la libertad, a la seguridad, al trabajo, a la propiedad y posesión, y a ser protegida en la conservación y defensa de los mismos.</p> <p><b>Artículo 11.</b> Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa.</p> <p><b>Artículo 102.</b> Se garantiza la libertad económica, en lo que no se oponga al interés social.</p> <p>El Estado fomentará y protegerá la iniciativa privada dentro de las condiciones necesarias para acrecentar la riqueza nacional y para asegurar los beneficios de ésta al mayor número de habitantes del país.</p> <p><b>Artículo 103.</b> Se reconoce y garantiza el derecho a la</p>	<p><b>Artículo 39.</b> Propiedad privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.</p> <p>El estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.</p> <p><b>Artículo 40.</b> Expropiación. En casos concretos, la propiedad privada podrá ser expropiada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público debidamente comprobadas. La expropiación deberá sujetarse a los procedimientos señalados por la ley, y el bien afectado se justipreciará por expertos tomando como base su valor actual.</p> <p>La indemnización deberá ser previa y en moneda afectiva de curso legal, a menos que con el</p>	<p><b>Artículo 19.</b> La Constitución asegura a todas las personas:</p> <p>El derecho a la libertad personal y a la seguridad individual.</p> <p>En consecuencia:</p> <p>g) No podrá imponerse la pena de confiscación de bienes, sin perjuicio del comiso en los casos establecidos por las leyes; pero dicha pena será procedente respecto de las asociaciones ilícitas;</p> <p>23o. La libertad para adquirir el dominio de toda clase de bienes, excepto aquellos que la naturaleza ha hecho comunes a todos los hombres o que deban pertenecer a la Nación toda y la ley lo declare así. Lo anterior es sin perjuicio de lo prescrito en otros preceptos de esta Constitución.</p> <p>Una ley de quórum calificado y cuando así lo exija el interés nacional puede establecer limitaciones o requisitos para la</p>



---

## Costa Rica

---

toda práctica de tendencia monopolizadora.

Las empresas constituidas en monopolios de hecho deben ser sometidas a una legislación especial.

Para establecer nuevos monopolios en favor del Estado o de las Municipalidades se requerirá la aprobación de dos tercios de la totalidad de los miembros de la Asamblea Legislativa.

---

## El Salvador

---

propiedad privada en función social.

Se reconoce asimismo la propiedad intelectual y artística, por el tiempo y en la forma determinados por la ley.

El subsuelo pertenece al Estado el cual podrá otorgar concesiones para su explotación.

**Artículo 105.** El Estado reconoce, fomenta y garantiza el derecho de propiedad privada sobre la tierra rústica, ya sea individual, cooperativa, comunal o en cualquier otra forma asociativa, y no podrá por ningún concepto reducir la extensión máxima de tierra que como derecho de propiedad establece esta Constitución.

La extensión máxima de tierra rústica perteneciente a una misma persona natural o jurídica no podrá exceder de 245 hectáreas. Esta limitación no será aplicable a las asociaciones cooperativas o comunales campesinas.

**Artículo 106.** La expropiación procederá por causa de utilidad pública o de interés social, legalmente comprobados, y previa una justa indemnización.

Cuando la expropiación sea motivada por causas provenientes

interesado se convenga en otra forma de compensación.

Sólo en caso de guerra, calamidad pública o grave perturbación de la paz puede ocuparse o intervenir la propiedad, o expropiarse sin previa indemnización, pero ésta deberá hacerse inmediatamente después que haya cesado la emergencia. La ley establecerá las normas a seguirse con la propiedad enemiga.

La forma de pago de las indemnizaciones por expropiación de tierras ociosas será fijado por la ley. En ningún caso el término para hacer efectivo dicho pago podrá exceder de 10 años.

**Artículo 41.** Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

**Artículo 130.** Prohibición de monopolios. Se prohíben los monopolios y privilegios. El Estado limitará el funcionamiento de las empresas que absorban o tiendan a absorber, en perjuicio de la economía nacional, la

adquisición del dominio de algunos bienes.

24o. El derecho de propiedad de sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.

Sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esta comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad públicas y la conservación del patrimonio ambiental.

Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador. El expropiado podrá reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios y tendrá siempre derecho a indemnización por el daño patrimonial efectivamente causado, la que se fijará de común acuerdo o en sentencia dictada conforme a derecho por dichos tribunales.

de guerra, de calamidad pública o cuando tenga por objeto el aprovisionamiento de agua o de energía eléctrica, o la construcción de viviendas o de carreteras, caminos o vías públicas de cualquier clase, la indemnización podrá no ser previa.

Quando lo justifique el monto de la indemnización que deba reconocerse por los bienes expropiados de conformidad con los incisos anteriores, el pago podrá hacerse a plazos, el cual no excederá en conjunto de 15 años, en cuyo caso se pagará a la persona expropiada el interés bancario correspondiente. Dicho pago deberá hacerse preferentemente en efectivo.

Se podrá expropiar sin indemnización las entidades que hayan sido creadas con fondos públicos.

Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto. Las autoridades que contravengan este precepto responderán en todo tiempo con sus personas y bienes del daño inferido. Los bienes confiscados son imprescriptibles.

**Artículo 110.** No podrá autorizarse ningún monopolio sino a favor del Estado o de los

---

## Guatemala

---

producción en uno o más ramos industriales o de una misma actividad comercial o agropecuaria. Las leyes determinarán lo relativo a esta materia. El Estado protegerá la economía de mercado e impedirá las asociaciones que tiendan a restringir la libertad del mercado o a perjudicar a los consumidores.

## Chile

---

A falta de acuerdo, la indemnización deberá ser pagada en dinero efectivo al contado. La toma de posesión material del bien expropiado tendrá lugar previo pago del total de la indemnización, la que, a falta de acuerdo, será determinada provisionalmente por peritos en la forma que señale la ley. En caso de reclamo acerca de la procedencia de la expropiación, el juez podrá, con el mérito de los antecedentes que se invoque, decretar la suspensión de la toma de posesión.

El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares, los depósitos de carbón e hidrocarburos y las demás sustancias fósiles, con excepción de las arcillas superficiales, no obstante la propiedad de las personas naturales o jurídicas sobre los terrenos en cuyas entrañas estuvieren situadas. Los predios superficiales estarán sujetos a las obligaciones y limitaciones que la ley señale para facilitar la exploración, la explotación y el beneficio de dichas minas.

Municipios, cuando el interés social lo haga imprescindible. Se podrán establecer estancos a favor del Estado.

A fin de garantizar la libertad empresarial y de proteger al consumidor, se prohíben las prácticas monopólicas.

Se podrá otorgar privilegios por tiempo limitado a los descubridores e inventores y a los perfeccionadores de los procesos productivos.

---

Guatemala

---

Chile

---

Anexo IV

GUATEMALA: EVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS SELECTIVOS DEL GOBIERNO CENTRAL, 1980-1994

(Estructura porcentual)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Impuesto sobre la renta	13.8	16.0	16.2	22.4	15.8	15.0	15.3	17.5	23.1	22.0	21.6	28.8	21.5	23.7	16.7
Empresas	10.1	12.7	13.3	19.2	9.9	10.6	10.7	12.6	17.8	18.1	20.5	26.1	18.4	20.7	12.5
Personas	3.7	3.3	2.9	3.1	5.8	5.3	4.6	4.9	5.2	3.9	1.1	2.6	3.2	3.0	4.3
Sobre la propiedad	0.8	0.8	0.9	0.9	1.2	2.6	1.4	1.5	1.8	2.2	1.6	1.0	1.2	0.8	1.1
Sobre importaciones	15.9	15.8	12.1	11.5	15.8	11.6	12.2	19.1	21.6	22.0	22.3	19.1	25.4	22.4	23.9
Sobre exportaciones	21.8	10.5	7.8	6.9	5.7	1.5	19.2	10.5	5.7	3.0	0.2	0.1	-	-	-
Café	19.4	6.6	5.7	4.8	4.4	1.1	12.0	5.9	2.0	1.1	0.1	-	-	-	-
Banano	1.4	1.6	1.8	1.1	0.6	0.2	1.4	1.2	0.8	0.4	-	-	-	-	-
Otros a/	1.0	2.3	0.3	1.1	0.7	0.1	5.8	3.5	3.0	1.4	0.1	-	-	-	-
Impuesto del timbre	29.1	40.0	45.4	31.7	6.5	8.2	6.5	6.4	5.8	6.3	5.9	5.2	3.7	3.1	3.3
Impuesto al valor agregado	-	-	-	7.8	28.6	31.5	27.7	28.8	27.6	30.3	33.8	30.1	32.0	33.8	37.3
Sobre importaciones	-	-	-	-	10.6	8.7	11.5	15.0	14.3	15.9	18.4	15.6	17.1	19.8	21.9
Sobre servicios no personales	-	-	-	-	18.1	22.8	16.3	13.7	13.4	14.3	15.4	14.5	14.8	14.0	15.4
Impuestos específicos (alcohol, cigarrillos, aguas gaseosas)	10.5	10.6	11.0	10.7	12.9	11.3	7.6	7.3	6.4	6.3	6.5	5.4	4.8	4.9	7.6
Ingresos tributarios	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

a/ 1980-1985 incluye impuestos a las exportaciones de algodón y azúcar. A partir de 1986, corresponde básicamente a impuestos a exportaciones de azúcar.





Anexo V

GUATEMALA: EVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS SELECTIVOS DEL GOBIERNO CENTRAL, 1980-1994

(Porcentajes del PIB)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
Impuesto sobre la renta	1.2	1.2	1.2	1.4	0.8	0.9	1.1	1.4	2.0	1.7	1.5	2.1	1.8	1.9	1.1
Empresas	0.9	1.0	1.0	1.2	0.5	0.6	0.7	1.0	1.6	1.4	1.4	1.9	1.5	1.6	0.8
Personas	0.3	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.4	0.5	0.3	0.1	0.2	0.3	0.2	0.3
Sobre la propiedad	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.1	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Sobre importaciones	1.4	1.2	0.9	0.7	0.8	0.7	0.9	1.6	1.9	1.7	1.5	1.4	2.1	1.7	1.6
Sobre exportaciones	1.9	0.8	0.6	0.4	0.3	0.1	1.3	0.9	0.5	0.2	-	-	-	-	-
Café	1.7	0.5	0.4	0.3	0.2	0.1	0.8	0.5	0.2	0.1	-	-	-	-	-
Banano	0.1	0.1	0.1	0.1	-	-	0.1	0.1	0.1	-	-	-	-	-	-
Otros a/	0.1	0.2	-	0.1	-	-	0.4	0.3	0.3	0.1	-	-	-	-	-
Impuesto del timbre	2.5	3.0	3.3	2.0	0.3	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.4	0.4	0.3	0.2	0.2
Impuesto al valor agregado	-	-	-	0.5	1.5	1.9	1.9	2.3	2.4	2.4	2.3	2.2	2.6	2.6	2.5
Sobre importaciones	-	-	-	-	0.6	0.5	0.8	1.2	1.2	1.2	1.3	1.1	1.4	1.5	1.5
Sobre servicios no personales	-	-	-	-	0.9	1.4	1.1	1.1	1.2	1.1	1.1	1.1	1.2	1.1	1.0
Impuestos específicos (alcohol, cigarros, aguas gaseosas)	0.9	0.8	0.8	0.7	0.7	0.7	0.5	0.6	0.6	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5
Ingresos tributarios	8.8	7.6	7.2	6.3	5.3	6.1	7.0	8.1	8.7	7.8	6.8	7.3	8.2	7.8	6.8
Ingresos corrientes	9.5	8.6	8.4	8.2	7.0	7.8	8.9	9.4	10.1	9.5	7.9	9.1	10.1	9.0	7.7
Donaciones	4.6	4.8	-	-	-	-	0.4	1.1	1.1	0.8	0.2	-	0.5	-	0.1

Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

a/ 1980-1985 incluye impuestos a las exportaciones de algodón y azúcar. A partir de 1986, corresponde básicamente a impuestos a exportaciones de azúcar.



Anexo VI**GUATEMALA: MUESTRA SELECTIVA DE DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES  
EN MATERIA TRIBUTARIA QUE SE CONFUNDEN CON LOS DERECHOS  
CIVILES Y DE PROPIEDAD**

**Artículo 28.** Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de 30 días.

En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

**Artículo 41.** Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

**Artículo 243.** Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador, atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación, al ser prolongada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.



Anexo VII**DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE PODER TRIBUTARIO,  
DE PROPIEDAD Y PRIVACIDAD EN LOS ESTADOS UNIDOS****Poder tributario**

**Octava Sección.** 1. El Congreso tendrá facultad: para establecer o recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos. (1787)

**XVI Enmienda (1913).** El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes estados y sin atender a ningún censo o recuento.

**Derechos de propiedad**

**V Enmienda (1791).** Nadie estará obligado a responder de un delito castigado con la pena capital o con otra infamante si un gran jurado no lo denuncia o acusa, a excepción de los casos que se presenten en las fuerzas de mar o tierra o en la milicia nacional cuando se encuentre en servicio efectivo en tiempo de guerra o peligro de perder la vida o algún miembro con motivo del mismo delito; ni se le compelerá a declarar contra sí misma en ningún juicio criminal; ni se le privará de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará la propiedad privada para uso público sin una justa indemnización.

**Derechos de privacidad**

**IV Enmienda (1791).** El derecho de los habitantes de que sus personas, domicilios, papeles y efectos se hallen a salvo de pesquisas o aprehensiones arbitrarias será inviolable, y no se expedirán al efecto mandamientos que no se apoyen en un motivo verosímil, estén corroborados mediante juramento o protesta y describan con particularidad el lugar que debe ser registrado y las personas o cosas que han de ser detenidas o embargadas.

