

Colección de Educación Fiscal

5

**Administración
Tributaria**

*Lionel Figueredo Ara
Juan José Narciso Chúa*



FUGESO
GUATEMALA

Lionel Figueredo Ara
Juan José Narciso Chúa

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



FURCSO
GUATEMALA

350.724

F475

Figueredo Ara, Lionel

Administración tributaria / Lionel Figueredo Ara, Juan José Narciso Chúa. -- Guatemala : FLACSO. Área de Estudios Económicos, 2000.

102 p. ; 21 cm. -- (Colección de Educación Fiscal No. 5)

1 ADMINISTRACIÓN FISCAL	4 SISTEMAS TRIBUTARIOS
2 POLÍTICA FISCAL	5 REFORMAS TRIBUTARIAS
3 RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS	6 IMPUESTOS

I Narciso, Juan José coaut.

II t.

ISBN 99922-66-08-2

Este ensayo fue preparado en el marco del Programa *Hacia el fortalecimiento de la interlocución, el consenso y la formación de recursos humanos en materia fiscal*. Tiene como propósito contribuir al análisis de temas estratégicos en materia fiscal y está dirigido a apoyar, mediante la investigación, el cumplimiento de los Acuerdos de Paz asumidos por el gobierno de la República de Guatemala.

La metodología se fundamentó en términos de referencia aplicados por el consultor responsable de su redacción. Se llevaron a cabo talleres con la participación de lectores críticos provenientes del sector académico, centros de investigación y política nacional, los cuales transformaron el esfuerzo individual del autor en un producto colectivo.

Su elaboración estuvo coordinada por el Área Económica de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, FLACSO, Sede Guatemala.

Publicación gracias al apoyo de Fundación Soros de Guatemala y Fundación Ford

Diseño de portada: Wendy Martínez

Colección de Educación Fiscal
Impreso en Editorial Serviprensa C.A.
3a. Avenida 14-68, Zona 1
Guatemala, Guatemala, 2000
Teléfax: 2325424 • 2329025 • 2320237

ÍNDICE

PRESENTACIÓN / 9

- I LA FRAGILIDAD FINANCIERA DEL ESTADO / 13
- II LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO / 19
 - 1 Aspectos para mejorar la equidad y justicia tributarias / 20
 - 2 Efectos de las medidas tributarias / 21
 - i Efectos sobre la asignación de recursos / 21
 - ii Efectos sobre la formación de capital privado / 22
 - iii Efectos sobre la distribución del ingreso personal / 22
 - iv Efectos sobre la estabilidad de precios / 22
- III MODERNIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA / 25
 - 1 Administración tributaria / 26
 - 2 Reforma del Estado / 29
 - 2.1 Concepciones de Estado / 30
 - 3 La descentralización / 35

- IV EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN DE LA SAT / 39
 - 1 Análisis del marco legal existente / 39
 - 2 La transición entre las Direcciones generales de rentas y aduanas a la SAT / 43
 - 3 La estructura administrativa de la SAT / 47
 - 4 Los formularios de recaudación actuales de la SAT / 50
 - 5 Recaudación por medio del sistema bancario nacional / 51
 - 6 La unidad de contribuyentes especiales de la SAT / 54
 - 7 La fiscalización como función primordial de la SAT / 58
- V DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE RESTRINGEN EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO GUATEMALTECO / 65
- VI CONSIDERACIONES FINALES / 73
 - A Conclusiones / 73
 - B Recomendaciones / 74
 - 1 En el ámbito constitucional / 74
 - 2 En el ámbito administrativo / 76
 - 3 En el ámbito de legislación tributaria / 77
 - 3.1 Ampliación de base tributaria / 77
 - i Impuesto al valor agregado, IVA / 77
 - ii Impuesto sobre la renta, ISR / 78
 - 3.2 Tarifas de impuestos / 79
 - i Impuesto al valor agregado, IVA / 79
 - ii Impuesto sobre la renta, ISR / 79
 - iii Impuesto sobre ingresos brutos o sobre los activos netos / 79
 - 3.3 Régimen de sanciones / 80

Bibliografía / 81

Anexos / 83

PRESENTACIÓN

La discusión acerca de la tributación continúa siendo un tema de debate en virtud de las diferentes concepciones, ópticas e intereses que confluyen sobre los elementos que constituyen su contenido.

En el caso de Guatemala, la tributación es parte de una agenda pendiente de definir, en el sentido de que el mismo trasciende los gobiernos de turno, para pasar a constituir una definición de Estado, en vista de que la tributación requiere de una definición que se sitúa en el mediano y largo plazo, así como demanda de un debate que contemple la presencia de los diferentes actores sociales del país, para que del resultado de esta consulta se planteen y discutan todos los elementos necesarios para configurar una política tributaria estable, consistente y de largo plazo.

En Guatemala, dicho debate se encuentra en un momento muy particular, puesto que ya existe una iniciativa concreta como es la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal, instancia que se encuentra por iniciar el tema del Pacto Fiscal, instrumento que pretende configurar toda la política fiscal del país, en su perspectiva de largo plazo, así como intenta convertirse en el pivote donde confluyan y se integren los consensos derivados de un debate de amplia y plural participación.

Por otra parte, el hecho de que se está iniciando la gestión de un nuevo gobierno le confiere una oportunidad importante para

que el mismo cuente con toda la voluntad política de impulsarlo, desarrollarlo e implementar las decisiones que del mismo emanen.

El documento que se presenta a continuación representa un ensayo sobre el tema de la administración tributaria, como uno de los componentes que constituyen la agenda de la política tributaria en general y pretende -en su modesta propuesta-, servir de insumo a las discusiones que se desarrollen dentro del Pacto Fiscal. El mismo fue desarrollado bajo la iniciativa, el auspicio y colaboración del Programa Guatemala de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, FLACSO, y al mismo se agregan otros estudios que desarrollan otros temas vinculados directamente con la problemática fiscal.

Con este aporte académico, FLACSO Guatemala no sólo hace un esfuerzo de contribución de particular importancia al tema de tributación en Guatemala, sino ha abierto un espacio de discusión de amplia participación en el país, en virtud de la presencia de todos los centros de investigación de las ciencias económicas, la contribución de académicos de universidades, ex funcionarios de gobierno, representantes del sector privado, políticos y funcionarios de las instituciones responsables de la política económica del país.

Este ensayo se centra en el tema de la administración tributaria, para lo cual los primeros capítulos del mismo discurren desde las características del sistema financiero del país, las condiciones de la reforma tributaria, los elementos necesarios de la modernización tributaria -temas que constituyen el marco o contexto propicio para situar el tema específico del estudio-, para confluir en una evaluación -preliminar por el tiempo de vigencia que tiene dicha institución-, de la gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, instancia responsable de la administración tributaria del país. Dicha evaluación no pretende ser exhaustiva, ni definitiva, puesto que la SAT se encuentra en una fase de inicio de sus actividades, intentando plantear algunas propuestas que apunten a un mejor funcionamiento e impactos de la referida SAT.

La inclusión de un conjunto de disposiciones constitucionales que limitan o restringen los esfuerzos de modernización tributaria, así como algunos lineamientos de propuesta para mejorar las condiciones tributarias del país representan los últimos capítulos sustantivos del ensayo, para finalizar con algunas conclusiones y recomendaciones derivadas de la discusión realizada en los capítulos previos.

El contenido del documento no pretende de ninguna manera ser o representar el capítulo final del tema de la administración tributaria, sino constituir un aporte modesto e inicial al debate de la política fiscal del país y una contribución preliminar al debate que se desarrolle en el marco del Pacto Fiscal en Guatemala, con la obtención de tales propósitos, sus autores y FLACSO Guatemala considerarán satisfecha su incursión en esta compleja pero siempre interesante y polémica temática.

I LA FRAGILIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Ninguna transformación económica y social incluyendo la construcción de la paz puede lograrse en Guatemala con una precaria e inestable situación fiscal -misma que peligra con convertirse en estructural- como la que presenta el Estado guatemalteco. La política fiscal del país no debe entenderse simplemente como la reducción o racionalización del gasto, el aumento de los ingresos y un predeterminado resultado en términos financieros y fiscales (déficit, equilibrio o superávit), sino como el conjunto de instrumentos de transferencia de recursos para atender problemas colectivos y de apoyo a un sistema económico y social moderno.

La forma de plantear la política fiscal ante la opinión pública no ha permitido establecer las bases para realizar diagnósticos adecuados y establecer acuerdos al menos dentro de los sectores tradicionales. El tema fiscal y en particular los aspectos tributarios han producido enfrentamientos y divisiones, y lo que es más preocupante, la persistencia de este desequilibrio ha impactado negativamente en los agentes económicos, en los sectores sociales y en la comunidad internacional.

La razón principal que explica dichas discrepancias, es que los sucesivos gobiernos no han negociado y planteado con visión nacional y de largo plazo, la necesidad de realizar técnicamente una reforma fiscal, que asegure una posición financiera sana y estable del Estado. Así como no se explican los costos y beneficios

de la política y qué mecanismos deben adoptarse para evitar la regresividad.

Así, el sector privado organizado aduce actos de corrupción que no justifican la aplicación de medidas en materia tributaria y que el actual esfuerzo contributivo de la población guatemalteca (de sólo el 9 por ciento) reforzado con medidas de fiscalización, es suficiente para hacer cumplir las obligaciones del Estado, siempre que los recursos derivados del pago de los impuestos se utilicen eficiente, eficaz y honradamente. Las obligaciones del Estado se deben circunscribir a los servicios de salud, educación, seguridad y justicia e infraestructura de apoyo al proceso productivo. Dichas funciones son relativamente compatibles con el principio de subsidiariedad puesto en boga en algunos países industrializados a principios de la década de 1980 con un nuevo paradigma inspirado en los principios liberales de la economía de mercado, cuya piedra angular es la privatización de empresas públicas en contraposición a la sustitución de importaciones y a una fuerte intervención estatal.

El sector laboral organizado ha presentado en forma débil una posición sobre el particular. En cualquier caso el planteamiento de los trabajadores de la administración del Estado y de otras organizaciones es que el producto de toda reforma tributaria debe financiar aumentos salariales para compensar en parte el deterioro registrado en la capacidad de compra, pagar la «deuda social» y que los recursos que obtenga el Estado deben provenir de un aumento a los impuestos que se originen de gravar los ingresos y las rentas, atendiendo al principio de capacidad de pago.

Estas visiones de los distintos sectores han sido sistemáticas, en tanto que la situación financiera del sector público y del Estado se deteriora en forma acumulativa y el impacto económico y social es de negativas consecuencias. La insuficiente e inadecuada infraestructura de apoyo a la producción y los servicios sociales no es percibida en su justa dimensión, y se han convertido en verdaderas restricciones para iniciar un proceso de transformación y reconversión productiva, que propicie la acumulación, el empleo y el consumo.

Los tradicionales enfoques en relación a la situación financiera del Estado, que no se limita al área fiscal, sino sobre todo al papel que éste debe desempeñar en una sociedad moderna, son también obstáculos para tomar decisiones en materia fiscal. Además, existe toda una corriente con una percepción reduccionista que atribuye que todos los desequilibrios macroeconómicos, especialmente el del tipo de cambio y de los precios, son exclusivamente originados por el déficit fiscal y su forma de financiamiento.

La debilidad financiera del Estado es otro de los obstáculos principales para la implementación exitosa de los Acuerdos de Paz y de un programa de consolidación de la paz. Ello, no sólo es el resultado de la ineficiencia del sistema tributario, sino derivado también de la alta presión de gastos y de la rigidez de los gastos públicos.

La ineficiencia del sistema tributario se manifiesta en la baja carga tributaria. Guatemala tiene una de las cargas tributarias más bajas de América Latina -y en las fuertes fluctuaciones de la misma, no obstante los periódicos esfuerzos por elevarla y mantenerla a un nivel adecuado y estable.

1 Causas de la baja y fluctuante carga tributaria

- Primero, la capacidad impositiva del país es baja, debido a que el ingreso imponible es bajo y la base impositiva potencial (el sector moderno de la economía) es pequeña.
- Segundo, la resistencia al pago de impuestos es relativamente alta, debido a que la población percibe que el Estado hace un uso inadecuado de los ingresos tributarios (corrupción, derroche, financiamiento de una burocracia abultada e ineficiente, etc.) y que no lo retribuye equivalentemente con servicios públicos, infraestructura, etc. en calidad y cantidad requeridos.
- Por último, la capacidad de recaudación del Estado es muy baja (la diferencia entre tasas impositivas nominales y

efectivas es muy alta), debido básicamente, a la ineficiencia institucional de la administración tributaria (organización disfuncional, baja capacitación y bajo nivel salarial de su personal), su baja capacidad de fiscalización, la inoperatividad de los procesos para combatir la evasión y elusión tributarias así como el bajo poder coercitivo de las sanciones legales por delitos tributarios.

- 2 Factores que influyen en la alta presión de gasto que afronta el sistema fiscal guatemalteco
- i El alto crecimiento poblacional y la rápida urbanización generan una alta demanda por infraestructura social y económica; servicios públicos de educación, salud, agua potable y saneamiento ambiental, vivienda, etc. que bajo los modelos tradicionales de prestación de los servicios sólo puede ser satisfecha por el Estado;
 - ii Los altos niveles de pobreza así como las expectativas nacionales e internacionales en relación a que el Estado asuma un papel protagónico en su combate, conducen, igualmente, a una fuerte demanda por programas públicos;
 - iii El clientelismo e intervencionismo incrementan, a mediano plazo, la presión de gasto, en la medida en que tanto los privilegios que obtienen los agentes económicos como las regulaciones e intervenciones estatales autónomas conducen por lo general en forma automática a un incremento de los recursos estatales destinados a la implementación y supervisión de estas medidas. El clientelismo e intervencionismo no sólo conducen a un aumento de la burocracia estatal y de los gastos de personal, sino también a un incremento de las compras estatales de bienes y servicios no prioritarios, así como al mantenimiento de subsidios por servicios públicos que benefician a sectores organizados de mayor capacidad de presión, normalmente del área metropolitana y de ingresos medios y altos, en detrimento de sectores que no gozan del servicio, especialmente en el

área rural y de ingresos bajos o que viven en condiciones de pobreza y pobreza extrema;

- iv Luchas redistributivas orientadas a superar, total o parcialmente, el deterioro de los salarios reales como consecuencia de los procesos inflacionarios de la década de los 80 y principios de los 90;
- v El creciente servicio de la deuda pública, consecuencia del acelerado endeudamiento interno y externo del Estado en la década de los 80; y particularmente en la última parte de la década del 90.
- vi La deficiente situación financiera de algunas empresas públicas, particularmente las de servicios eléctricos, que en lugar de generar ingresos razonables al Estado demandan subsidios de éste, no para expandir y mejorar los servicios, sino que para solventar sus altos costos de funcionamiento y el servicio de sus deudas externas.

En resumen, la fragilidad financiera del Estado tiene su origen en problemas estructurales parecidos al dilema del prisionero "atrapado y sin salida", donde nadie quiere participar en el financiamiento del gasto público, pero todos se esfuerzan por obtener los beneficios de éste. Esta situación tiene graves repercusiones en la sociedad en su conjunto ya que el sistema fiscal, en su estructura actual, eleva los costos de transacción de la economía y reduce, por lo tanto, su potencial de crecimiento; y genera una presión permanente por nuevos incrementos de impuestos o por una ampliación de los déficit presupuestarios o del endeudamiento público, sin que ninguna de estas «soluciones» permita atacar el problema en sus raíces. A la larga, incluso, contribuyen a agravar los problemas estructurales de las finanzas públicas.

II LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Una reforma a la legislación tributaria tiene que tener, en principio, tres objetivos básicos:

- i Mejorar la equidad y la justicia tributaria,
- ii Elevar la eficiencia interna y externa del sistema tributario,
- iii Incrementar la recaudación tributaria (elevar la carga tributaria).

Si el objetivo principal de la reforma impositiva es elevar la carga tributaria, el logro de este objetivo debe condicionarse a los objetivos de preservar (o, incluso, mejorar) la equidad y la justicia del sistema tributario así como a preservar (o, incluso, elevar) la eficiencia interna y externa del mismo.

Si las medidas tributarias no están diseñadas en este sentido, la reforma tributaria tendrá poco apoyo político y, en caso de ser aprobada y puesta en vigor, aumentará la resistencia al pago de impuestos por parte del contribuyente (evasión legal e ilegal del pago de impuestos, traslado del impuesto a otras personas), por lo que sus efectos sobre el nivel de recaudación serán muy bajos (pudiendo ser incluso negativos) y la incidencia tributaria será muy distinta de la planificada (es decir, que el objeto o el sujeto gravado en última instancia por el impuesto, una vez concluidos los

procesos de traslado del mismo, será distinto al previsto en la modificación del impuesto respectivo).

Es muy probable que, en las condiciones guatemaltecas actuales, se logre elevar significativa (aunque no suficientemente) la carga tributaria sin necesidad de elevar tasas impositivas o introducir nuevos impuestos, sino que restaurando la confianza del contribuyente y, por ende, aminorando su resistencia al pago de impuestos. Si este es el caso, el acento de la reforma tributaria debe ponerse en mejorar la equidad y justicia del sistema tributario así como en elevar su eficiencia interna y externa, condicionando a estos objetivos medidas complementarias orientadas a elevar adicionalmente la carga tributaria.

1 Aspectos para mejorar la equidad y justicia tributarias

- i Tratar en igual forma bajo el sistema impositivo a aquellos que tienen ingresos similares o situaciones de negocios similares. Si los contribuyentes perciben que algunos reciben un tratamiento especial bajo la ley o bajo la implementación administrativa de la ley, se resistirán al cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- ii Elevar la equidad vertical del sistema, en el sentido de mejorar la distribución de la carga fiscal entre ricos, clase media y pobres, bajo el principio de «quienes más tienen, más pagan». En otras palabras se debe preservar o, incluso, incrementar la progresividad del sistema tributario en su conjunto.
- iii Incrementar el número de personas envueltas en el pago de impuestos, eliminando exenciones y gravando fuentes de ingresos excluidos de la base fiscal.
- iv Fortalecer el impuesto sobre la renta, ya que éste es una fuente importante de equidad fiscal. La desigualdad en la distribución de los ingresos implica que solamente a

través de los impuestos que incorporan la situación individual de cada contribuyente, se puede gravar más intensamente a aquellos que tienen mayores ingresos y riqueza.

2 Efectos de las medidas tributarias

Preservar o elevar la eficiencia externa del sistema tributario requiere considerar el efecto final de las medidas tributarias sobre las actividades económicas (producción y empleo) y sobre el ingreso neto de las personas (o sobre su capacidad de pago). En este orden de ideas se deben considerar los siguientes efectos de las medidas impositivas:

- i *Efectos sobre la asignación de recursos.* Especialmente los impuestos indirectos y los aranceles modifican la estructura de precios en los mercados de bienes y factores, cambiando las condiciones de oferta y de demanda según las respectivas elasticidades-precio.

Al trasladar los productores el impuesto al consumidor, se desestimula la demanda por el producto respectivo, con la consecuente pérdida inmediata de empleo e ingreso que puede ser temporal o permanente, dependiendo de si el aumento de impuestos tiene un efecto-ingreso o un efecto-sustitución. Si las condiciones de mercado no permiten el traslado de los impuestos al consumidor, se reduce la ganancia de los productores, desestimulándose la inversión, con sus efectos negativos sobre el empleo y el ingreso futuro.

Efectos similares tienen los impuestos directos cuando son trasladados por los productores a los consumidores. Por consiguiente, la política tributaria juega un papel importante en la implementación de la estrategia económica. Si se quiere apoyar una estrategia económica orientada a fortalecer el mercado interno se deben desgravar los sustitutos de importación y los productos destinados al mercado interno.

Si se quiere apoyar una estrategia de fomento de las exportaciones se deben desgravar los productos de exportación. Una estrategia de apertura externa y modernización económica debiera inclinarse más por un sistema impositivo sectorial neutral, en el sentido que no debiera discriminar entre procesos productivos orientados al mercado interno y aquellos orientados al mercado externo;

ii *Efectos sobre la formación de capital privado.* Medidas impositivas influyen las decisiones de las personas individuales en materia de utilización del ingreso disponible. Si las medidas impositivas castigan el consumo en beneficio de un mayor ahorro, se crean condiciones para acelerar el crecimiento económico y generar mayor empleo. Si, por el contrario, las medidas impositivas castigan la inversión (o el ahorro), se desacelera el crecimiento económico.

iii *Efectos sobre la distribución del ingreso personal.* En el caso de un impuesto sobre la renta progresivo así como en el caso de modificaciones de tarifas de los servicios públicos según el nivel de ingresos (o de consumo) se puede lograr una carga fiscal relativamente mayor para los grupos poblacionales de mayores ingresos en comparación con la correspondiente a los grupos poblacionales de menores ingresos, lográndose así una mejora en la distribución del ingreso personal. Por el contrario, impuestos indirectos no diferenciados según el tipo de producto tienen efectos regresivos, castigando relativamente más a los grupos de menores ingresos debido a que éstos destinan una proporción mayor de sus ingresos al consumo en comparación con los grupos poblacionales de mayores ingresos;

iv *Efectos sobre la estabilidad de precios.* Para defenderse de los aumentos de impuestos, los individuos o grupos desarrollan diferentes estrategias de resistencia a los impuestos, con la finalidad de evitar su pago. Junto a la evasión ilegal de impuestos, la estrategia más común es el traslado del impuesto a otros sujetos económicos a través del incremento

de los precios de los bienes finales, cuando las condiciones de mercado lo permitan. Este mecanismo puede conducir a una aceleración de la inflación, si no se adopta una política monetaria restrictiva que estreche los márgenes monetarios para los aumentos de precios.

Los distintos efectos analizados anteriormente (los que formulados positivamente constituyen funciones de la política tributaria) pueden ser evaluados, adicionalmente, en relación con la función del combate a la pobreza.

En efecto, una política tributaria mal diseñada puede contribuir a elevar los niveles de pobreza y pobreza extrema no sólo a través de sus efectos negativos sobre el ingreso y el empleo, sino además mediante el castigo sobreproporcional de aquellos productos que son preferentemente consumidos por los pobres, así como mediante el castigo de procesos productivos intensivos en mano de obra, el recurso más abundante que poseen los pobres.

En relación a los primeros es necesario analizar no sólo las características del objeto imponible, sino que también la incidencia efectiva de los impuestos -es decir, determinar cuál es el producto que se castiga en última instancia o quién es la persona que paga en última instancia el impuesto, una vez completados los procesos de traslado del mismo. Sin este análisis se puede presuponer, en el diseño de la reforma tributaria, una incidencia impositiva que no corresponde a la realidad.

En cuanto a lo segundo, es necesario considerar que, por lo general, los productos de exportación son más intensivos en mano de obra que los sustitutos de importación o que los bienes no transables. Por consiguiente, también desde el punto de vista del combate a la pobreza no sólo importa el nivel de recursos impositivos disponibles para financiar programas orientados al combate a la pobreza, sino que, de igual manera, la estructura del sistema impositivo.

Por último, *mejorar la eficiencia interna del sistema tributario* constituye uno de los objetivos más importantes de una reforma tributaria en un país con las características de Guatemala. Su finalidad consiste en reducir a niveles aceptables la brecha entre lo que se recauda efectivamente y lo que se debiera recaudar de acuerdo con las leyes impositivas vigentes. Esto requiere mejorar la administración y aplicación del sistema tributario, mediante la introducción de procedimientos adecuados, la capacitación del personal tributario, la simplificación del sistema tributario y el fortalecimiento de las sanciones para forzar el cumplimiento de las leyes tributarias.

III MODERNIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La modernización de la administración tributaria descansa sobre un saneamiento integral de las finanzas públicas, en la medida que requerirá una estrategia integral por el lado de los ingresos y de los egresos orientada a:

- i recuperar la confianza del contribuyente en la gestión pública, con la finalidad de reducir la resistencia al pago de impuestos;
- ii reorganizar la administración tributaria con la finalidad de elevar la eficiencia en la recaudación, disminuir la diferencia entre tasas impositivas nominales y efectivas y mejorar el servicio al contribuyente;
- iii establecer un sistema tributario eficiente y equitativo;
- iv eliminar los subsidios y privilegios a actividades y sectores determinados y focalizando los subsidios específicos en los grupos meta, otorgándolos directamente al consumidor en forma transparente y decreciente;
- v utilizar instrumentos de política económica de baja intensidad burocrática;
- vi concesionar la prestación y administración de servicios públicos a las municipalidades.

- vii promover la inversión privada en servicios públicos clave como agua potable, energía, transporte y telecomunicaciones con la finalidad de incrementar la cobertura y mejorar la calidad de los servicios, para lo cual será necesario crear marcos adecuados que permitan la recuperación de costos e incentiven la inversión;
- viii profesionalizar a los empleados de la administración pública y establecer la carrera civil.

1 Administración tributaria

Mejorar la administración tributaria implica efficientar el proceso administrativo en sus funciones propias de planear, organizar, dirigir y controlar los esfuerzos que hace la administración tributaria para alcanzar sus metas.

La administración es un proceso porque los administradores, prescindiendo de sus habilidades o aptitudes, realizan ciertas actividades interrelacionadas con el fin de lograr sus metas deseadas, en este sentido el proceso administrativo es una forma sistemática de hacer las cosas.

La planeación implica que los administradores proyectan de antemano sus metas y acciones, las cuales suelen basarse en algún método, plan o lógica y no en una simple corazonada. La organización significa que los administradores coordinan los recursos materiales y humanos, donde la eficacia depende de su capacidad para ordenar los recursos para lograr las metas. Es obvio que, cuanto más integrado y coordinado esté el trabajo de la institución encargada de la administración tributaria, más eficaz será la organización. Obtener esa coordinación forma parte del trabajo del administrador. La dirección describe cómo los administradores dirigen e influyen a sus subordinados, haciendo que otros efectúen las tareas esenciales, creando la atmósfera adecuada y de ese modo ayudar a los subordinados a dar su mejor esfuerzo. El control significa que los administradores tratan de

asegurarse que la organización siga la dirección correcta en la obtención de sus metas.

Por ello, la modernización de la administración tributaria debe estar orientada a una simplificación y concatenación de los procedimientos administrativos de recaudación de impuestos; un fortalecimiento de los instrumentos y mecanismos de sanción por delito tributario, mediante una reforma y actualización del Código Tributario y un fortalecimiento de los tribunales fiscales; una mejor motivación del personal a través de mejores escalas salariales, la introducción de la carrera administrativa, un mayor prestigio social de su trabajo, etc., un fortalecimiento de las auditorías de campo y la contratación de empresas auditoras externas; un mejoramiento de los sistemas de información impositiva; la efficientización de los procedimientos administrativos (agilizar y mejorar la calidad de los recursos de amparo, recursos de inconstitucionalidad, recursos de revocatoria, juicios económicos coactivos y los juicios por los delitos que son trasladados de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; y a una mejor atención al contribuyente).

Una tarea esencial consiste en crear posibilidades de capacitación permanente para el personal de la administración tributaria, orientada no sólo al aprendizaje de las bases legales, las técnicas y los procedimientos, sino ante todo la atención adecuada al contribuyente.

Un elemento importante en la modernización de la administración tributaria es la reorganización del sistema de aduanas para lo cual será necesario descentralizar las aduanas utilizando las almacenadoras del sistema financiero, concesionar aquellos servicios aduaneros para los cuales no existen impedimentos constitucionales y crear una Superintendencia de Aduanas en analogía a la funciones modernizadas de la Superintendencia de Bancos.

La poca efectividad de la administración tributaria en Guatemala, pone de manifiesto los siguientes problemas: a) Falta

de certeza; b) Falta de capacidad de cobro; c) El centralismo ; d) Sistemas obsoletos; y , e) El deficiente régimen de sanciones.

Los esfuerzos por resolver estos problemas, y para atender los programas de recaudación y fiscalización del presupuesto de ingresos y la aplicación de las leyes tributarias correspondientes, en beneficio de una eficiente y oportuna recaudación de los impuestos, es necesario emprender acciones en las siguientes direcciones:

i Fiscalización

Fiscalizar las transacciones mercantiles que se desarrollan en el marco de la economía informal, especialmente aquellas que llevan a cabo medianas y grandes empresas del sector agropecuario y financiero.

Verificar que la documentación que constituyen comprobantes de adquisiciones, correspondan realmente al contribuyente que las reporta. Se está observando la práctica de vender facturas, debido a que las personas que realizan la compras de bienes no están afectas a impuestos por obtener rentas procedentes del exterior.

ii Régimen de sanciones

Promover una reforma al Código Tributario que establezca mayores sanciones a la evasión, la elusión y la defraudación tributaria, tanto para los contribuyentes como para los funcionarios encargados de la administración fiscal.

iii Responsabilidad tributaria

La causa principal que explica el bajo nivel tributario no es únicamente la calidad de la administración de los recursos impositivos y la legislación tributaria o el tamaño de la base tributaria y la estructura de las tasas impositivas. En este orden de observaciones está presente la resistencia de los

ciudadanos a no pagar impuestos por desconocimiento de la función de los tributos. En el marco de una responsabilidad tributaria se recomienda:

Revisar y actualizar los *pensum* de estudios sobre educación cívica y moral. La educación tributaria debe empezar en la misma infancia con sistemas pedagógicos apropiados a la edad.

Ampliar la temática fiscal y tributaria en los cursos correspondientes al último año de educación media y enseñar a pagar los impuestos en función del principio de solidaridad social.

2 Reforma del Estado

El objeto de la reforma del Estado debiera consistir en modificar y/o adaptar las estructuras con la finalidad de crear las condiciones para que el entorno político, económico y social promueva el desarrollo y coadyuve a mejorar la calidad de vida de los ciudadanos, especialmente aquellos que viven en pobreza y pobreza extrema. El concepto de calidad de vida debe tomar en cuenta los cambios ocurridos en los últimos años en el mundo y que representan condiciones internacionales de una estrategia de desarrollo positiva.

La eficiencia y eficacia del accionar del Estado se podrá lograr si el Estado funciona por objetivos nacionales y no sólo por procedimientos y adoptando un enfoque nuevo de servicio al guatemalteco en el que destaquen los conceptos de calidad y de servicios a la población.

Es por lo tanto necesario reconocer tres dimensiones básicas en el Estado y la sociedad:

- i la política a la fijación de objetivos, participación, consenso y ejercicio de liderazgo;

- ii la técnica referida a la disponibilidad de recursos, nivel de educación, capacidad gerencial y funcionamiento de mercados y
- iii la institucional referida a las leyes, la capacidad de respuesta y la calidad de las instituciones.

Es imprescindible la modernización institucional que persiga una adecuada articulación entre las funciones del Estado y la sociedad así como entre unidades superiores e inferiores del Estado, de forma que se incentive la iniciativa de la sociedad civil para lograr mayor crecimiento económico y desarrollo social del país, se logra el máximo de productividad y transparencia en el trabajo estatal, la eficacia y eficiencia de las funciones del Estado y un equilibrio estable y duradero.

2.1 Concepciones de Estado

En el marco del análisis político y sociológico el Estado es el escenario donde se expresan intereses de diversos sectores de la sociedad, es un espacio donde se ejerce el poder político y están presentes quienes tienen capacidad de llevar adelante decisiones y espacios de concreción política. Son elementos constitutivos del Estado la población, el territorio, el marco jurídico, el gobierno nacional y el municipal, y un aparato administrativo o una organización burocrática.

En Guatemala la discusión sobre la reforma del Estado se torna difícil y compleja, porque el concepto de Estado tiene distintos significados para diversos sectores. Algunos reducen el concepto al aparato administrativo al cual califican de muy grande y excesivo de funciones, para otros es pequeño y carente de funciones, los expertos insisten en que el aparato estatal es grande para lo que hace y pequeño para lo que debería hacer. A pesar de que las percepciones difieren entre sí, la mayoría de los sectores de la sociedad está de acuerdo en reformarlo.

Si el Estado es en su más simple y compleja expresión una relación de poder, la reforma del mismo reflejaría transformaciones en sus estructuras de poder. La reforma tendría que ver con el proceso que permita su democratización y de la misma sociedad, y como consecuencia, el establecimiento y consolidación de nuevas relaciones políticas, sociales, económicas y culturales. Este proceso permitiría un vigoroso fortalecimiento de la sociedad civil en sus diversas expresiones; la reconstrucción y/o consolidación del Estado de derecho; el afianzamiento de la justicia social; el desarrollo eficiente del mercado; la pérdida de los rasgos autoritarios del Estado -a cambio de la recuperación y desarrollo de sus rasgos democráticos-; la descentralización del gobierno; la construcción y consolidación de la paz y el desarrollo integral.

El Estado debería integrar en su seno nuevos actores sociales con representatividad y legitimidad nuevas: representatividad legitimada por la ampliación de la adhesión de una base social más amplia en la que exista un reconocimiento de grupos sociales que han permanecido marginados de las instancias políticas y, por lo tanto, sin representatividad. Pero sobre todo debería integrar en un sistema jurídico los elementos nuevos que hagan posible la existencia política de la realidad social de la sociedad: un Estado multiétnico, multicultural y plurilingüe.

Nuestra realidad política refleja un poder concentrado, un Estado que creció débil desde su gestación y que carece de una visión nacional a su interior. Creemos que la existencia de un Estado significa, en consecuencia, no sólo la dominación política por parte de grupos sociales situados en posición de control -como ha sido la característica dominante de la existencia histórica del Estado guatemalteco- que sigue siendo en esencia autoritario.

En los países en desarrollo como en el caso de Guatemala, la sociedad depende del Estado en gran medida y éste afecta directamente a las personas por medio del empleo público, de los contratos con el Estado y por el impacto de las medidas reguladoras sobre los individuos y las empresas. Consecuentemente, los intereses sectoriales se hacen sentir de manera extremadamente

fuerte y en algunos casos en forma virulenta y se resuelven a favor de los que tienen más peso y poder, y no necesariamente atendiendo el bien general de la sociedad.

En el caso guatemalteco, la esfera de conducción del Estado es claramente identificable al observar que las decisiones estatales que definen el curso a seguir están fuertemente influenciadas por las estructuras de poder tradicional, conformadas por los grupos de poder más organizados de la sociedad. Podemos insistir que en el Estado en tanto relación de poder, el peso de las estructuras de poder tradicional es muy determinante, ante la escasa organización y participación de la población en general.

La segunda esfera del Estado conformada por su parte operativa también llamada aparato estatal (gobierno), es la forma material de la organización del poder, en cuyo nivel se analiza la administración pública. En su justa dimensión podríamos decir que es el único aparato que tiene el Estado para proyectarse a la sociedad en su conjunto. El aparato estatal en tanto ámbito de acción de las instituciones públicas constituye un terreno de lucha que convoca a sectores, individuos, grupos, organizaciones etc. aliados o enfrentados en torno a la promoción de intereses contradictorios.

En el caso guatemalteco, la administración pública con su acentuada rigidez que impide su eficiencia, se identifica con una estructura apegada a modelos tradicionales de organización, donde el funcionamiento del gobierno en función de vitalizar el Estado y promover el desarrollo nacional, está ligado a la ineficiencia de las estructuras encargadas de programar, realizar políticas y ofrecer servicios a la población.

La improvisación, el despilfarro, el inmediatismo, la falta de percepción global de los problemas y la «rutina de bombero» se combinan y convierten en reglas del funcionamiento cotidiano de la mayoría de las instituciones públicas.

Si bien nadie puede oponerse a la necesidad de hacer más eficiente al aparato público, hay que tomar en cuenta que, mientras más pequeño y débil es el aparato estatal, menos capacidad tiene de participar adecuadamente en la formación y construcción de un nuevo modelo de sociedad a través de una acción integral de desarrollo humano; para esto es mejor que el propio sector público, a través del gobierno tome la iniciativa en el asunto, lo cual implica su intervención inteligente y con adecuada capacidad orgánica, funcional y financiera; en Guatemala, un país entre el intervalo de la transición a un modelo democrático, el tamaño y el papel del sector público debe jugar un papel determinante con presencia efectiva a nivel nacional. La reducción de esta presencia implicaría una contradicción con los objetivos democráticos.

El aparato administrativo del Estado debe estar al servicio efectivo de las grandes metas nacionales, para privilegiar programas destinados a la creación de empleos a la distribución de alimentos, a la mejora de los sistemas de salud y educación y apoyar a los menos favorecidos.

El tercer estadio del Estado relacionado con el escenario del control social, todavía es muy débil debido a la escasa organización de la sociedad guatemalteca. Dentro de esa visión totalizadora, el Estado debería apoyar activamente a la sociedad civil y el desarrollo de amplios sectores participativos que pueden llevar adelante bajo modelos de cooperación social, proyectos económicos y sociales significativos.

Es necesario tomar en cuenta que cuando se ponen en marcha procesos de desarrollo hay que fortalecer los mecanismos de integración social, por ello es importante fortalecer no sólo a los actores sino también a las instituciones. En este sentido los acuerdos de paz firmados entre el gobierno de Guatemala y la URNG, señalan la conveniencia de ampliar espacios de participación, a través de instituciones eficaces y eficientes y actores impulsores, lo cual se logra a través de la descentralización y desconcentración de las competencias y de los recursos. Está comprobado que a mayor participación hay mayores probabilidades de lograr mayor

equidad y que las diferencias sociales se acentúan más en los modelos autoritarios.

La modernización del Estado debe incluir tres ejes importantes, el mercado, el Estado y la sociedad, esto significa entre otras cosas, que para desarrollar el mercado o el intercambio hay que tener más infraestructura, comunicaciones (carreteras, teléfonos) y electricidad. En este sentido, creemos que el sector privado tiene una gran responsabilidad en el reto de la modernización del Estado, en crear una cultura moderna de empresa, que significa buscar una línea que apoye al sector productivo, para no seguir pensando que el Estado deba producir con una burocracia deficiente. Esta nueva cultura empresarial conllevaría conceptos modernos de competitividad, productividad, el papel de la empresa y la formación de personas con visión nacional.

Es preciso desarrollar una cultura estatal bajo la lógica del mercado acompañada de una cultura empresarial, lo cual implica que los directivos del Estado piensen dentro de la dinámica de una nueva cultura de empresa. Donde el sector privado demuestre ser más eficiente y mantenga principios del bien común, el Estado debe retraerse, sin embargo en otras hay que fortalecerlo.

La discusión sobre la reforma del Estado es una condición necesaria antes de iniciar un proceso de descentralización, sobre todo en Guatemala porque carecemos de un consenso sobre el rediseño institucional del Estado y por el debate inconcluso sobre las funciones del Estado entre los que defienden el intervencionismo estatal y los sectores que desde la añoranza neoliberal promueven un Estado mínimo.

Entre las distintas formas de Estado que podrían incluirse en el debate tenemos:

- *Estado unitario*: concentrador, excesivo de funciones y decisiones y de cúpulas concentrado en sus esquemas administrativos.

-
- *Estado federal*: forma de descentralización política del poder. Distribuye el poder. Poder fragmentado.
 - *Estado autonómico*: muchas entidades políticas y gobiernos autonómicos.
 - *Estado subsidiario*: desarrolla las actividades que los individuos como tales o libremente asociados no pueden desarrollar.
 - *Estado solidario*: moderniza los mecanismos de la economía regional, de la sociedad y de la política; en un ambiente pluralista, sin colores políticos, sin clientelismo, sin proteccionismo, donde la participación social organizada es la vía para alcanzar mejores condiciones de vida.
 - *Solidaridad*: incluye los siguientes principios: *Respeto* a la voluntad, iniciativa y formas de organización de los individuos y comunidades. *Participación y organización* de cada uno de los vecinos y la organización de los mismos en pos de soluciones. *Corresponsabilidad*: todos los proyectos se definen y realizan estableciendo compromisos de las autoridades y de las comunidades. *Transparencia*: manejo honesto de los recursos.
 - *Estado propietario y asistencialista*: desconoce las iniciativas y coarta la creatividad.
 - *Estado no definido*: con visión sectorial y clientelista. (Nuestra Constitución no lo define)

3 La descentralización

Cabe destacar que el principal instrumento para el fortalecimiento del papel del Estado es la descentralización, la cual implica trasladar gradualmente el poder de decisión, el manejo de recursos, la ejecución de programas y la administración de los servicios que por las características puedan ser atendidos por escalas mínimas desde unidades estatales superiores (gobierno

central) a la comunidad organizada y a unidades estatales inferiores (gobiernos locales). El aporte constitucional a las municipalidades y el traslado gradual de la administración del impuesto único sobre inmuebles constituye un avance en la descentralización del Estado, pero es necesario fortalecer la capacidad técnica de los gobiernos municipales para la aplicación eficiente de dichos recursos públicos.

Otra línea importante que debe considerarse consiste en trasladar el poder de decisión, manejo de recursos y la administración de los servicios públicos a entidades estatales participativas y más cercanas a las necesidades de la población y la comunidad organizada. Este tipo de descentralización se podría concentrar prioritariamente en los servicios agrícolas al pequeño productor, así como en los servicios de agua y saneamiento ambiental, salud y educación; que por sus características puedan ser atendidos dentro de escalas mínimas.

La descentralización de los servicios públicos para que sea efectiva debe ir acompañada también de una descentralización de los sistemas de apoyo del gobierno así como de un fortalecimiento financiero técnico y gerencial de las unidades administrativas que asuman nuevas responsabilidades. El aspecto central para viabilizar la descentralización requiere de una eficiente política fiscal y monetaria para así lograr la sanidad financiera del Estado.

La descentralización es un proceso político derivado de fenómenos que afectan la distribución del poder de la sociedad y es un intento de alcanzar la unidad por la diversidad. Es una etapa superior de cohesión social (lo cual incluye mayor participación, cooperación y diversificación de actores y demandas) e implica la reorientación de los poderes del Estado dentro del mismo Estado.

Los fines de la descentralización deberían apuntar a hacer más eficaz y más eficiente el cumplimiento de las funciones del Estado y propiciar que la sociedad civil organizada asuma cada vez más un papel protagónico y más definido en el Estado.

La descentralización política nos remite a la participación democrática y a la forma en que los gobernantes puedan ser más controlados por el pueblo a través de formas de elección directa de sus representantes. Implica construir la democracia reconociendo la pluralidad e impulsando la participación ciudadana y la reforma electoral definitiva.

La descentralización administrativa nos remite a la funcionalidad de la administración pública que implica relacionar el nivel central con el regional y el local. Tiene que ver con lo administrativo y lo gerencial e implica discutir sobre las funciones que debe seguir cumpliendo el Estado en forma centralizada y cuáles en forma descentralizada.

La descentralización fiscal (económica) se sustenta en la transferencia de recursos fiscales, así como en la capacidad de recaudación fiscal, situaciones necesarias para un desarrollo sostenible en busca del equilibrio fiscal. Pretende generar independencia financiera respecto al centro y corregir la inequidad del gasto público, que ha sido doblemente regresivo: más responsabilidades para la provincia con menos recursos, más carga para los más necesitados y más recursos para los menos necesitados. Lo correcto es que paguen más los que más tienen y que se beneficien del gasto los que más necesitan.

El instrumento más adecuado para impulsar la descentralización es un acuerdo político entre las fuerzas políticas más importantes del país, porque la complejidad de factores en juego demanda una estrategia de consensos mínimos para viabilizar el proceso. Se necesita concertar y negociar para lograr acuerdos, consensos y convenios, entre las redes y coaliciones de todo tipo que cruzan el Estado, los niveles territoriales, las organizaciones no gubernamentales, el sector productivo y los organismos internacionales. El éxito depende de la disposición de las élites regionales y locales para hacer suyo el proyecto descentralista.

Los obstáculos y limitaciones a vencer provienen de la misma cultura política y los patrones institucionales del Estado guatemalteco, la carencia de participación, el peso grande del paternalismo estatal, cultura paternalista y clientelista, estructuras jerarquizadas locales de tipo clientelista, que anulan las preferencias ciudadanas en provecho de unos pocos sectores dentro del municipio.

El éxito del proceso de descentralización dependería del compromiso de los líderes políticos para establecer un justo balance de poder entre intereses nacionales y locales; la formación de un alto consenso en torno a las políticas descentralizadas; una fuerte identidad nacional sentida por toda la población (que inspire confianza el proceso); capacidad humana y financiera, tener líderes y gerentes calificados, capaces de implementar la estrategia de descentralización escogida; mejorar la capacidad de administración, gestión y prestación de servicios y ejecución de proyectos en los municipios.

En Guatemala en lo formal ha habido avances en la descentralización, pero en la política práctica siguen dominando las fuerzas centralizadoras, que aumentan su peso en una situación de recursos públicos disminuidos. La gobernabilidad democrática supone una estructura descentralizada para el ejercicio del poder, donde la eficacia del gobierno y la participación ciudadana son factores que se dinamizan mutuamente.

IV EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN DE LA SAT

1 Análisis del marco legal existente

Consideraciones sobre la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, Decreto No. 1-98 y su reglamento Acuerdo Gubernativo No. 2-98.

- En virtud que la Ley Orgánica de la SAT y su reglamento representan las bases legales fundamentales de dicha superintendencia, así como constituye la instancia responsable de la administración tributaria se listan una serie de incisos del artículo 3 de la ley, para elaborar ciertos cruces de información entre el objeto y funciones de la SAT, en relación con otros artículos posteriores, tratando de destacar el hecho de que por lo que se evidencia en el inciso a, del referido artículo, las funciones principales o generales de la SAT incluyen las siguientes: recaudación, administración, control y fiscalización de los tributos.
- Dentro del capítulo I, sección única, principios básicos de la SAT, artículo 3, inciso a), se señala que la SAT tiene como funciones específicas el "...ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior...".

- El inciso d, indica: "Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo".
- En el mismo artículo 3 y su inciso e, se indica como función la de "Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables de los tributos...".
- En el inciso f, consigna: "Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario...".
- En el g, se incluye: "Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero."

El hecho que se quiere destacar es que la fiscalización representa una etapa fundamental en el quehacer de la SAT, pero dicha labor no quedó en una forma explícita en el capítulo II: Organización y funciones de los órganos de la SAT, sección I, Artículo 6: Estructura organizacional, segundo párrafo, donde literalmente señala: "La SAT contará con una Unidad específica de contribuyentes especiales, la que será responsable del *seguimiento y control* de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la administración tributaria...".

Tal como se observa en el artículo indicado (lo cursivo es nuestro), no se establece la función de fiscalización, como una etapa fundamental, que se refiere al proceso de ejercer presión sobre los contribuyentes, en términos de visitas, auditorías, revisiones u otras formas de supervisión necesarias para conseguir que los mismos hagan efectivos sus tributos. En todo caso, el vacío o falta de explicitar tal función si bien podría ser casual, en la realidad deja un espacio o refleja una intención orientada más a propiciar que

dicha unidad establezca nexos o relaciones con los grandes contribuyentes bajo una óptica de buenas relaciones o de prestación de servicios, pero no bajo una perspectiva de acciones de fiscalización que apuntan a demostrar atrasos, fallas, elusión o evasión de tributos, con lo cual la efectividad de dicha unidad queda bastante reducida al seguimiento y control de los contribuyentes especiales y no precisamente a su fiscalización.

De hecho en las entrevistas que se han realizado, las personas a cargo de dicha unidad dejaron entrever que precisamente buscan mantener un control y registro de estos contribuyentes grandes, pero no sobre la base de acciones fiscalizadoras o de revisiones, sino bajo la perspectiva de prestarle sus servicios a tiempo, para lo cual tienen designado un personero de la SAT a fin de atender sus requerimientos y mantener un control sobre el cumplimiento de sus pagos.

Igualmente, este detalle guarda relación con lo indicado por Paulo Sérgio dos Santos, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, en el *Estudio sobre la administración tributaria central de Guatemala*, elaborado para la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal, en octubre de 1999, en la introducción y resumen ejecutivo, éste señala: "...se puede notar un énfasis excesivo (de la SAT) en la acción preventiva, de educación y apoyo a los contribuyentes."

Es decir, que se busca lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias sobre la base de un control y prestación de servicios a contribuyentes mayores, pero bajo una perspectiva de relación de buena voluntad entre las partes, hecho que no es malo ni negativo, pero que dadas las condiciones de evasión y elusión en el país, se necesita combinar o mezclar acciones de educación y apoyo con aquellas de presión o revisión.

En el artículo 4: Facultad para contratar, delegar y restringir, se indica que: "La SAT podrá contratar a personas individuales o jurídicas para que le presten servicios administrativos, financieros jurídicos, de cobro, percepción y recaudación de tributos, de

auditoría para la SAT y cualquier otro tipo de servicios profesionales y técnicos...". Hasta acá no se evidencia ningún problema, sino al contrario una potestad de delegar ciertas funciones. Sin embargo en el párrafo posterior indica que: "...también podrá delegar...las funciones de recaudación, cobro y cobranzas..." y añade "...en casos específicos podrá delegar las funciones de fiscalización o control reservándose expresamente para sí misma, en todos los casos, la facultad de realizar dichas funciones a cualquier sujeto de control o fiscalización, en adición a las realizadas por terceros. En ningún caso podrá delegar, en forma permanente y total, las funciones.

Así resulta un tanto preocupante que la SAT delegue la función de fiscalización, puesto que debería ser una función indelegable, en virtud de lo complejo de la misma y de la necesidad que exista una entidad seria que respalde a las personas que realicen la misma, más en un país en donde la evasión se considera alta.

Por otra parte, si bien se indica que la SAT delegará la fiscalización en casos específicos, no se precisa ni en la ley ni en el reglamento cuáles podrían ser y cuándo se podrían ejercer, lo cual también deja un espacio o una potencialidad de tipo negativo, puesto que la SAT debería ser la principal responsable de esta actividad, como un elemento para generar la disposición de los contribuyentes al pago de los impuestos, tanto por el lado positivo de la motivación, como por el lado de la presión derivada de la fiscalización.

En el artículo 13: Nombramiento y remoción de directores, se consigna: "...tales directores ejercerán sus cargos por tiempo indefinido, pudiendo ser removidos previa expresión de causa..."

Esta situación llama la atención por dos razones. La primera, se refiere a que los directores de la SAT actuarán como tales por tiempo indefinido, hecho que resulta contraproducente en términos de la necesidad de renovación que debe existir en cualquier cuerpo directivo y mayormente cuando se trata de la organización encargada de la administración tributaria del Estado de Guatemala.

Esto puede producir anquilosamientos, estancamientos o "apoltronamientos", que resultarían inconvenientes en un ente dinámico como debiera ser la SAT y todo cuerpo organizacional necesita de la sinergia y dinámica que la renovación propicia. La renovación resulta pertinente porque sólo con la presencia de nuevos miembros que tengan otros puntos de vista derivados de su nueva llegada y de poder evaluar el papel de la SAT mientras han estado fuera de la misma. Estos movimientos de cambio permiten también hacer reflexiones sobre la actuación institucional y reorientar el proceso.

Por lo tanto, resultaría conveniente que el directorio de la SAT tuviera un período definido de actuación como el cuerpo colegiado de la misma, que para el presente caso se podría establecer un término de cuatro años.

La segunda cuestión se refiere a que en la parte del artículo citado, se indica la capacidad de remoción de los directores, pero sólo se señala por "previa expresión de causa", frase ambigua que no indica nada para efectos concretos. Pero, lo más interesante es que ni en la ley ni su reglamento se explican los motivos o causales de despido de los directores, lo cual reforzaría, en todo caso, el nombramiento por tiempo indefinido y lo convertiría en un cuerpo colegiado con demasiada fuerza y sin sustentación legal para cambiar o destituir a sus integrantes.

2 La transición entre las Direcciones Generales de Rentas y Aduanas a la SAT

El hecho de contar con una sustentación legal que establece la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, así como su respectivo reglamento, como la entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, con el objeto de ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y del comercio exterior, así como la función de administrar el sistema aduanero del país; entre sus funciones principales, facultan a la SAT para

que pueda establecer sistemas nuevos y modernos que rompan con todos los esquemas tradicionales de administración tributaria, principalmente aquellos relacionados o desarrollados tanto por la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas.

En este sentido, es necesario indicar dos momentos en la institucionalización de la SAT, que permiten visualizar sus perspectivas, a pesar de que entre ambas situaciones existen diferencias importantes. El primer momento se refiere a la transición entre la Dirección General de Rentas Internas y la SAT, en donde el tiempo, los mecanismos y los instrumentos legales que se emitieron, facilitaron una transición más gradual y con mayores posibilidades de dimensionar la complejidad de las funciones trasladadas a la SAT, así como auguran mejores condiciones para la administración tributaria en el futuro. Algunos datos para explicar este punto.

En junio de 1998 la Dirección General de Rentas Internas con la anuencia del despacho del Ministerio de Finanzas Públicas designa al equipo de transición responsable de facilitar el proceso de cambio entre la DGRI a la SAT.

En ese mismo mes, este equipo de transición tomó control de las áreas siguientes:

- Dirección General de Rentas Internas
- Departamento del Impuesto al Valor Agregado
- Departamento de Impuesto sobre la Renta
- Departamento de Receptoría
- Departamento de Registro Fiscal de Vehículos
- Departamento de Fiscalización
- Departamento de Operación Informática
- Departamento de Análisis y Liquidación
- Departamento Administrativo
- Coordinadora Departamental

Este proceso se llevó a cabo por el equipo coordinador del proyecto de creación de la SAT, antes que tomara posesión el nuevo superintendente y un mes después de ser nombrado el directorio de la SAT.

A partir del nombramiento del superintendente, el 4 de agosto de 1998, se continuó con el proceso de transición de la DGRI y la SAT así:

El 24 de septiembre de 1998, la SAT asume las funciones de dirección y administración del sistema informático y la base de datos, así como las funciones de las secciones de análisis y programación del departamento de Informática de la DGRI.

El 5 de octubre de 1998, la SAT asume las funciones y responsabilidades relativas a la fiscalización y verificación de las obligaciones tributarias de la DGRI.

El 9 de octubre, la SAT asume las funciones y responsabilidades para determinar ajustes, establecer la obligación tributaria e imponer y aplicar sanciones por fiscalización y verificación de obligaciones tributarias.

Tal como se puede observar, se tuvo la ventaja de que el equipo encargado de la creación de la SAT estuvo trabajando con suficiente antelación para obtener una transición gradual, por medio de un equipo designado para tal fin, así como se fue tomando responsabilidades por departamentos o secciones, en función de las posibilidades de trabajo que se iban generando dentro de la SAT.

Incluso la ley de creación de la SAT establece que el Ministerio de Finanzas Públicas debe establecer programas de retiro para el personal de la DGRI y la DGA, para facilitar la salida del personal de estas direcciones.

El segundo momento, se refiere al caso de la Dirección General de Aduanas, en donde la Ley Orgánica de la Superintendencia de

Administración Tributaria, establece que a partir de un año de la vigencia de dicha ley -la misma se emite por el Congreso de la República el 12 de enero de 1998-, la SAT deberá haber asumido todas las funciones y responsabilidades de las referidas dependencias.

En este caso, no se encuentra información que indique que se siguieron pasos similares como el de la DGRI, así como se denota que el tiempo ha sido una variable que redujo la potencialidad de una transición gradual, sino además la ley impuso tiempos que aceleraron la toma de responsabilidades de la SAT con respecto la DGA.

La información que se conoce, da cuenta de que para el caso de las aduanas se estableció dos equipos de trabajo, uno que facilitó y coordinó la entrega y recepción de valores, bienes, expedientes y responsabilidades, mientras que el segundo se encargó de la entrega de valores, mobiliario y bienes.

La SAT tomó la responsabilidad y funciones de las aduanas el 21 de febrero de 1999, acción que según las palabras de funcionarios de la SAT resultó un tanto abrupta, en virtud del poco tiempo que tuvieron para efectuar dicho cambio.

A pesar de las dificultades y el escaso tiempo que se tuvo para realizar estos cambios, es importante indicar que los mismos son positivos, porque los mismos representaban una necesidad y un requisito imprescindible para mejorar la recaudación tributaria del país.

En todo caso, en estos últimos entes, si bien es cierto que se desarrollaron ciertos avances en la administración tributaria en general, mantenían una estructura de personal y un conjunto de sistemas y procedimientos que propiciaban los malos manejos y actos ilícitos, así como dejaban en la discrecionalidad de los empleados el monto y cobro de impuestos, con lo que se propiciaban la corrupción y, por consiguiente, el drenaje y reducción continua de recursos financieros para el gobierno.

En conclusión se podría indicar que en apariencia la transición gradual y con mayor tiempo de atención del caso de la DGRI, prefigura mejores condiciones y control de las funciones y responsabilidades de la SAT en este ámbito, caso contrario en el caso de la DGA en donde no se pudo constatar acciones similares a las indicadas a la primera. Lo lamentable en este caso, es que el sistema aduanero del país ha sido uno de los focos de mayor corrupción, trasiego y contrabando de mercaderías, por lo que ojalá las condiciones de transición no afecten las condiciones futuras de la administración tributaria en este ámbito.

3 La estructura administrativa de la SAT

La organización actual de la SAT presenta una estructura en donde la máxima autoridad de la misma se encuentra representada por el directorio como cuerpo colegiado de la misma. Este cuerpo es electo por una comisión de postulación creada para tal fin. El directorio de la SAT cuenta con los servicios de Auditoría Externa y Asesoría Técnica como apoyo y consulta a su trabajo y decisiones.

Luego se encuentra la figura del superintendente de la SAT, como autoridad ejecutiva superior y quien es el encargado de ejecutar todas las decisiones y resoluciones emanadas del directorio. El superintendente de la SAT cuenta con el apoyo directo de una unidad de auditoría interna y otra de asuntos jurídicos. Estas unidades organizativas se encuentran catalogadas como Direcciones, aunque no tienen relación de jerarquía o de línea con las otras unidades dependientes de la superintendencia. En todo caso, se asume que las mismas prestan servicios a todas las unidades de línea de la SAT.

Los intendentes representan las instancias jerárquicas en línea y en dependencia directa de la superintendencia de la SAT. Estas intendencias tienen bajo su responsabilidad y atención, implementación y desarrollo de las tareas sustantivas de la SAT; para lo cual se cuenta con tres intendencias: Intendencia de Aduanas, Intendencia de Recaudación y Gestión e Intendencia de Fiscalización.

Adicionalmente a las intendencias, se encuentran las Gerencias de Recursos Humanos, Informática, Administrativa Financiera y Planificación y Desarrollo Institucional, que constituyen las unidades de apoyo a todas las intendencias, direcciones y Superintendencia de la SAT.

La estructura organizativa se orienta hacia la descentralización con sus Coordinaciones regionales, ubicadas en la central, sur, occidente y noroccidente. Estas coordinaciones regionales cuentan con una Delegación de Asuntos Jurídicos y, a su vez, se organizan en las mismas funciones sustantivas de la SAT; es decir, Recaudación y Gestión, Fiscalización y Aduanas, así como las unidades de apoyo de Informática y Administración y Finanzas.

La actual estructura organizativa de la SAT evidencia notables diferencias respecto las antiguas dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas, que tuvieron a cargo las actividades de recaudación, fiscalización y aduanas. Estas diferencias seguramente son positivas, por varias razones.

Se establece una relación definida entre las diferentes instancias superiores e inferiores.

Se denomina a las unidades organizativas en términos de las funciones sustantivas que realizan, permitiendo con ello, no crear mayores aperturas de instancias o unidades específicas (burocracia), como anteriormente se tenía por tipo de impuesto: IVA, ISR y otros.

Se diseña una organización con una orientación hacia la descentralización, por medio de las coordinaciones regionales como elementos de vinculación con el interior del país, las que también tienen como funciones esenciales las aduanas, la recaudación y la fiscalización.

Se desliga la relación directa de instancias propias y al interior del Ministerio de Finanzas Públicas, permitiendo con ello

independencia y manteniendo la coordinación a través del ministro de Finanzas quien es miembro del directorio y lo preside.

Se establece una estructura en donde las unidades organizativas se especializan en funciones sustantivas como las mencionadas.¹

Por otra parte, en el lado de la imagen institucional de la SAT se denotan avances significativos, puesto que las oficinas, el mobiliario, la organización de los espacios, decoración, pintura, el orden y otras cuestiones similares, generan una sensación de limpieza, orden y, principalmente, solvencia, lo cual conduce a crear una imagen de la institución distinta a las propias del Ministerio de Finanzas Públicas, que ahí mismo se encuentran. Esto resulta positivo en términos de evidenciar otro tipo de institución diferente a las tradicionales de gobierno, así como resulta ilustrativo de la forma de cambiar imágenes de organizaciones de gobierno o de entidades que se modernizan.

Otro elemento que resulta positivo se refiere a la eliminación de la discrecionalidad por parte del empleado, puesto que el hecho mismo de que la recaudación es realizada a través de la mayoría de bancos del sistema bancario nacional, evita este tipo de situaciones. Por otra parte, se han elaborado los nuevos formularios de una forma que estandariza la información plasmada en los mismos, así como contiene sistemas de seguridad que les permite a los trabajadores de la SAT, asegurarse de la fidelidad de la información.

1 En todo caso, esta situación puede convertirse en una debilidad, puesto que puede crear compartimentos estancos o feudos de trabajo, en donde se pierde la interrelación directa con las otras unidades así como puede provocar conflictos de autoridad o problemas en asumir responsabilidades, en virtud de las diferencias entre cada una de las funciones y su respectiva unidad. Por ejemplo, en los casos relativos a la fiscalización, en donde se puede encontrar diferencias entre las oficinas recaudadoras y las encargadas de fiscalizar, por fallas atribuidas a la primera o la primera a la segunda.

Un elemento que es necesario destacar como un vacío institucional, se refiere a que dentro del organigrama de la SAT se plantean las coordinaciones regionales como unidades de descentralización, pero no se establece ningún vínculo o relación jerárquica directa con otra unidad en la central. Esta situación amerita resolverla, porque debido a que las coordinaciones regionales desarrollan las tres funciones principales -aduanas, recaudación y fiscalización-, es preciso que cuenten con una instancia que no sólo las coordine, sino además mantenga la supervisión entre la central y las referidas coordinaciones regionales. Este caso es significativo porque las tres instancias sustantivas de la SAT convergen como funciones principales de las coordinaciones regionales, porque las tres son importantes y tienen incidencia directa en los impactos de dichas coordinaciones, por lo que resultaría apropiado establecer una unidad organizativa que atienda y resuelva este vacío institucional.

4 Los formularios de recaudación actuales de la SAT

Los procedimientos de una organización se sustentan y muchas veces se concretan en las formas o formularios, que es necesario llenar para realizar determinados trámites o servicios por los usuarios o clientes de una institución. En el caso de la SAT, los cambios de formularios de recaudación significaban el rompimiento con todas aquellas formas anteriores, que a pesar que se mejoraron sustancialmente, todavía hacían permisible la discrecionalidad de los empleados, con los consiguientes problemas ya indicados.

Por ello, la elaboración de documentos homogéneos o estándares ha contribuido a facilitar la recaudación así como ayudar a los contribuyentes en la presentación de los referidos formularios y así efectuar sus pagos de impuestos. Ello ha permitido que las preguntas o consultas se minimicen y que incluso en los propios bancos las resuelvan, por lo que ya no existe la necesidad de acudir a las instalaciones de las oficinas recaudadoras de impuestos.

Adicionalmente, los referidos formularios han sido preparados con innovaciones tecnológicas, por medio de sistemas de información que cuentan con elementos de seguridad en su contenido, por lo que al momento del vaciado permite cruzar información de datos del contribuyente, de tipo de impuesto, así como facilitar la integración de los mismos por impuestos.

El único inconveniente que se encuentra en este caso, es que se tiene que hacer una grabación adicional a la que realizan los bancos, lo cual toma mayor cantidad de tiempo y horas/hombre, aunque se conoce que la SAT está dispuesta a coordinar esta actividad con los bancos.

5 Recaudación por medio del sistema bancario nacional

La SAT estableció un sistema de recaudación de impuestos que genera transparencia en el manejo de los recursos financieros pagados como impuestos. Este sistema que ya se venía aplicando anteriormente, fue expandido en cuanto se amplió la cantidad de bancos que trabajan para la SAT -28 bancos en la actualidad-, lo cual asegura en gran medida, la transparencia en la recepción y traslado de los fondos a la cuenta de la SAT en el Banco de Guatemala, así como evita que los empleados tengan discrecionalidad sobre el monto del impuesto a pagar y otras consideraciones similares.

Incluso, este sistema se amplió de tal manera, que en la propia sede del Ministerio de Finanzas Públicas todas las cajas receptoras de ingresos son manejadas por bancos, de tal forma que ya no existen cajas receptoras propias del Ministerio de Finanzas o de la propia SAT. Con ello, la recaudación ejercida por bancos del sistema bancario nacional ha asegurado que los empleados de la SAT no manejen recursos financieros directamente, con lo cual se evitan situaciones de apropiaciones ilícitas, cajas "fantasmas", baja recaudación y otras cuestiones similares, que eran comunes en el pasado.

Para efectos de realizar esta operación, la SAT ha negociado con los bancos del sistema el pago de dos comisiones: una equivalente al 85 por millar de los ingresos y la segunda equivalente a 50 centavos por formulario digitado.

La incorporación de los bancos del sistema como recaudadores directos de los recursos de los impuestos tiene una connotación positiva, puesto que transparenta el ingreso de los recursos financieros, eficientiza la recaudación -se tienen los datos de recaudación de una forma inmediata-, elimina la discrecionalidad del empleado recaudador y el nuevo empleado de la SAT sólo trabaja con los registros de depósitos enviados por los bancos, con lo cual se cruza la información de lo efectivamente recibido por documentos, con los depósitos en el Banco de Guatemala.

La consideración de tipo negativo se centra en el hecho de que los bancos tienen un negocio millonario entre manos que les permite no sólo agenciarse fondos por medio del "floating" o "jineteo", sino además en determinados momentos del mes les asegura cubrir situaciones de desencaje. Esta negociación debería ser sujeto de revisión por parte de la SAT en el futuro cercano, puesto que una evaluación de costo beneficio podría indicar que la cantidad de recursos financieros trasladados a los bancos, significa un costo de oportunidad importante para ser utilizado en otros destinos sociales, por ejemplo.

En términos de una evaluación con el pasado, se podría indicar que aunque este tipo de negociaciones podría generar un costo financiero sobre los recursos financieros recibidos como impuestos -a excepción de la evaluación que convendría hacer sobre la negociación del "floating"-, es prudente indicar que en todo caso, las condiciones que persistían en la anterior forma de administración tributaria podría haber sido más costosa, no sólo en términos del drenaje, desvío o apropiación indebida de los fondos y, la lógica más no excusable, corrupción imperante, sino adicionalmente se daba un costo de oportunidad muy alto de tipo social, en cuanto estos recursos no se destinaban al gasto público y se afectaban gastos importantes para la mayoría de la población.

En todo caso, la relación que habría que tener es aquella que permite evidenciar que aún con costos específicos imputados a los impuestos, si la recaudación se incrementa en forma significativa respecto los años anteriores, entonces el beneficio sería superior al costo, con lo que el beneficio neto sería también positivo y sólo faltaría asegurar que los fondos lleguen a convertirse en erogaciones de gasto público con connotaciones de calidad en su destino, que es un elemento que valdría la pena discutirse como una conclusión o reflexión final.

Para asegurarse de un uso adecuado de los fondos recaudados por impuestos, la SAT ha establecido una serie de sanciones a los bancos en caso que se incumpla con lo establecido. Un detalle de las mismas se hace a continuación.

Por no depositar íntegramente el dinero, en el plazo estipulado del convenio, se ha establecido una sanción para las primeras cinco faltas en el año, cobrándole al banco por lo no depositado, el porcentaje que determine la tasa más alta de reporto en ese momento, o la tasa activa más alta más cinco puntos adicionales. Después de cinco faltas se aplicará el doble de la penalización anterior.

Por presentar planillas con errores de captura, la sanción indica que no se reconocerá la comisión por la parte afectada, más Q100 por planilla.

Por alterar deliberadamente la fecha del día de la recaudación, con el propósito de trasladar fondos a otras fechas, debidamente comprobado, la sanción establece un 1% diario sobre el monto depositado oportunamente y descuento de la comisión correspondiente a dicha suma.

Por demorar el envío de documentación y soportes salvo causas de fuerza mayor, caso fortuito o acto de gobierno, la sanción es de Q500 diarios después del plazo estipulado de cinco días.

Por demorar la presentación de un documento después de cinco días de reclamo, la sanción impone Q500 por documento.

Adicionalmente, se indica que estas sanciones no excluyen la aplicación de intereses resarcitorios, cuando corresponda, explicando al banco las causas de la sanción, acompañando la liquidación y presentando el recibo correspondiente para efectuar el pago de la sanción.

6 La unidad de contribuyentes especiales de la SAT

La idea de constituir una unidad interna de la SAT, en donde se lleve un control estricto de los grandes contribuyentes se tuvo desde hace varios años, aunque hubo oposición a su constitución, debido a que se señalaba, por parte del sector privado, que todos los contribuyentes eran iguales y que no había necesidad de crear dicha unidad.

Adicionalmente, las bases de datos no tuvieron la solidez y confianza deseadas, por lo que dicha base se convirtió en un obstáculo para su concreción, así como no se contaba con un sustento legal para crear dicha unidad.

En la actualidad, de conformidad con la Ley Orgánica de la SAT, Decreto No. 1-98, artículo 6, se indica: "La SAT contará con una unidad específica de contribuyentes especiales, la que será responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la administración tributaria. Dicha calificación estará relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y el monto de sus activos."

La Unidad de Contribuyentes Especiales inició sus operaciones el 1 de julio de 1999, para lo cual se estableció un plan piloto que incluye 500 contribuyentes que fueron escogidos analizando tanto sus ingresos brutos como sus activos. De esta cuenta, se estableció un piso de ingresos y activos que alcance la suma de Q5.0 millones.

Estos contribuyentes fueron escogidos dentro de la base de datos que posee la SAT y que sigue actualizando. El primer grupo de contribuyentes especiales representa entre el 38% y 40% de los ingresos totales recaudados por impuestos, lo que significa una cantidad apreciable de ingresos a pesar del bajo número de contribuyentes calificados como especiales.

En este momento, la jefatura de la unidad de contribuyentes especiales está planificando que para el año 2000 se habrá incrementado el número de contribuyentes ubicados dentro de esta categoría a un 80% del universo de contribuyentes totales.

Los medios como se ha logrado establecer los contribuyentes especiales ha implicado elaborar un censo que permita verificar el número de NIT, la dirección domiciliaria y la dirección tributaria, la actualización de los datos generales del contribuyente, se ha revisado sus declaraciones anteriores, de tal forma de poder tener una base de datos actualizada.

Para efectos del mejor control de los contribuyentes especiales, se ha agrupado a los mismos, por medio de la actividad productiva que desarrollan, para facilitar su seguimiento. Igualmente, cada cien de los contribuyentes grandes tiene un profesional asignado para que mantenga la relación con los mismos, a fin de evitar información distinta o personas diferentes en la atención.

Sin embargo, cuatro observaciones es necesario subrayar dentro de este análisis:

- i El hecho de que la Unidad de Contribuyentes Especiales sólo cuente con las funciones de seguimiento y control, deja a dicha unidad en condiciones de desventaja, puesto que resultaría imprescindible contar con la fiscalización dentro de sus propias funciones. La explicación de cubrir esta necesidad es porque si esta unidad mantiene una interrelación con los mayores contribuyentes -pagadores de impuestos, que existen grandes que todavía no pagan-, pareciera que se limita o trunca la eficacia de esta unidad, en tanto que los mismos

funcionarios de ésta, deberían poder realizar dicha labor, a fin de asegurar que la atención que se brinde sea integral, y no se quede solamente en una atención amable y personalizada sino también se entienda que la unidad puede ejercer acciones que obliguen o hagan coercitivo el pago de los impuestos y ello le daría mayor solvencia a la mencionada unidad.

- ii Resulta interesante observar un hecho que se reitera, tanto en documentos de la SAT, así como se escucha de propia voz durante las entrevistas a funcionarios de la misma, una posición o imagen institucional respecto al pago de los impuestos, en donde se indica que "...se facilitará el cumplimiento voluntario de los contribuyentes..."² Esto sumado a lo indicado en el numeral anterior, en cuanto la falta de la fiscalización como acción fundamental de esta unidad, pareciera que deja un espacio o vacío, en donde las buenas relaciones parecieran ser suficientes para dos objetivos principales: a) el pago a tiempo y permanente de los grandes contribuyentes; y b) la ampliación o incorporación recurrente de este tipo de contribuyentes a la base tributaria, que manejará la unidad de contribuyentes especiales. Con esto no se quiere decir que la visión positiva de motivación o acción voluntaria del pago de impuestos es negativa o contraproducente, pero es indiscutible que aunque necesaria no es suficiente y menos en un país donde la cultura tributaria es baja, sino además en donde se conoce que la evasión y elusión son significativamente altas.

Seguramente que una mezcla o combinación de acciones no coercitivas -motivación, apoyo, facilitación, educación o cualesquiera forma o medio que propicie el pago de impuestos por esta vía-, con mecanismos orientados a ejercer

2 En efecto, esta observación se hace tanto en la Memoria de Labores de la SAT para 1998, así como en el Plan Estratégico Preliminar de la SAT, 1998-2000 e igualmente se corrobora en las entrevistas realizadas a funcionarios de la SAT.

presión o coerción por medios legales, resulta una combinación imprescindible. Una cita del consultor Paulo Sérgio dos Santos refuerza este argumento cuando señala: "...se puede notar [de la SAT] un énfasis excesivo en la acción preventiva, de educación y apoyo a los contribuyentes. La SAT transmite una idea excesivamente enfocada en la asistencia y colaboración al contribuyente, en un contexto en que la evasión tributaria estimada supera el 40% de la recaudación potencial, la educación y el apoyo a los contribuyentes son actividades necesarias pero, también, es necesario que la SAT "muestre sus dientes..."

- iii La recién inaugurada Unidad de Contribuyentes Especiales cuenta con un total de 10 personas, compuesta por cinco profesionales, tres técnicos, un jefe operativo y un jefe normativo, tal composición refleja una baja capacidad de oferta, en cuanto la capacidad de atención que tengan con respecto al número de contribuyentes grandes -relación oferta y demanda-, hecho que puede incidir en la eficacia de dicha unidad, en virtud de la cantidad de problemas que se tendría que atender y resolver, así como la calidad de contribuyentes considerados mayores. Con ello, tampoco se quiere dejar entender que es necesario burocratizar dicha unidad, sino al contrario convertirlo en el eje fundamental, en donde descansa la mayor cantidad de fondos provenientes del pago de impuestos, proveniente de contribuyentes mayores.
- iv Una cuestión que merece mencionarse, porque parece constituir otro vacío importante y que se encuentra en el Reglamento de la Ley de la SAT, en su artículo 25, es el hecho de que en el mismo, en ningún momento se operativizan, especifican o detallan las funciones de la Unidad de Contribuyentes Especiales, cuando es uno de los departamentos principales de la Intendencia de Recaudación y Gestión. Esto, si bien es cierto, no limita la actividad de dicha unidad, tampoco fue utilizado como una oportunidad para explicitar sus alcances e importancia, así como le hubiere permitido

consolidarse adentro de la SAT, como una de las unidades de mayor profundidad y trascendencia.

Finalmente, es necesario reiterar que más allá de las consideraciones consignadas en los numerales anteriores y las observaciones que se hicieron en el análisis legal, es preciso destacar que la existencia de esta unidad representa un avance significativo en materia tributaria, para tratar de ordenar y focalizar la atención de los esfuerzos de recaudación en aquellos contribuyentes que por su magnitud de activos o su volumen de ingresos son considerados de tipo especial, en tanto representan la mayor cantidad de ingresos provenientes de los impuestos, en relación a la totalidad de contribuyentes que existen.

7 La fiscalización como función primordial de la SAT

La fiscalización representa una de las actividades fundamentales de la SAT, puesto que implica el hecho de ejercer acciones orientadas a que los contribuyentes paguen sus impuestos, a presionar a aquellos contribuyentes que han dejado de pagar a que lo hagan, así como establecer las multas correspondientes por evasión o retraso en el pago de impuestos y, finalmente, generar las demandas y pruebas respectivas para ejercer acciones judiciales contra aquellos contribuyentes que a pesar de las acciones de fiscalización no cumplan con sus obligaciones tributarias.

Para tal efecto, la SAT cuenta con una intendencia de fiscalización, la cual se encuentra conformada por tres departamentos: el normativo que, en general, prepara los planes de fiscalización; el de evaluación y control, que desarrolla toda la labor de investigación y evaluación de los contribuyentes; y, el de fiscalización que ejecuta todas las acciones necesarias -auditorías, multas, juicios, entre otras- para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias.

La intendencia de fiscalización cuenta con 300 empleados, de los cuales 280 son auditores -se calcula un 85% graduados, el resto son estudiantes por culminar dicha carrera-, mientras que el

resto del personal se distribuye entre los jefes de departamento, secretarías y personal de apoyo. De conformidad con lo indicado por dicha intendencia, en la entrevista realizada, el número ideal de auditores con que deberían de contar es de 650, para tener un impacto mayor y poder ejercer un mayor control en el territorio nacional.

La intendencia de fiscalización ejerce su función en el ámbito nacional, por medio de una distribución geográfica que considera 4 regionales: la central -que representa actualmente, el eje de la distribución geográfica de toda la intendencia-, la de occidente que cuenta con 32 empleados, siendo 29 de ellos auditores; y las regionales del sur y noroccidente que se encuentran en proceso de institucionalización.

Para poder ejercer de una forma más apropiada la labor de fiscalización, la Intendencia de Fiscalización ha elaborado un censo fiscal que permita conocer con exactitud la situación de los diferentes contribuyentes; es decir, verificar la dirección de la empresa, el giro de la empresa, las condiciones generales de la empresa y otros elementos que permitan ejercer una mejor función de fiscalización. Dicho censo pretende abarcar básicamente a los pequeños, medianos y grandes contribuyentes y se encuentra avanzado en la ciudad capital y el sur del país, mientras que en occidente ya se terminó.

En cuanto al tipo de fiscalizaciones que se ejecutan, la Intendencia de Fiscalización indicó que se realiza una mezcla de las mismas; es decir, se tienen programadas pero se combinan con aleatorias, principalmente, derivadas de las evaluaciones de contribuyentes que se realizan o por información que se recibe sobre empresas.

La Intendencia de Fiscalización se enfrentó en su inicio con los problemas propios de la transición entre las Direcciones Generales de Rentas Internas y de Aduanas, puesto que el cambio no sólo fue abrupto, sino que se tuvo que resolver situaciones en donde la información no era confiable o se habían extraviado o

perdido intencionalmente expedientes relativos a la administración tributaria.

Con relación al número de fiscalizaciones realizadas por esta intendencia durante 1999, no se obtuvo información cuantitativa, pero se señaló que se trabajan las fiscalizaciones denominadas de "punto fijo", se conoció que las mismas responden a varios objetivos; así por ejemplo unas se realizan para revisión de papelería; otras específicamente en las aduanas y otras con los denominados contribuyentes especiales. Por otro lado, se realizan las auditorías o visitas de campo, en donde los auditores se movilizan para hacer revisiones de documentación de empresas. Sobre este aspecto de movilización, es pertinente indicar que la sede central funciona como el pivote de las movilizaciones de los auditores, quienes se movilizan al interior, en donde se han realizado aproximadamente unos 30 ejercicios de auditorías en 1999. En todos los casos se ha obtenido resultados concretos y sujetos a cuantificarse, sin embargo, no se pudo conseguir dicha información.

La Intendencia de Fiscalización señaló que a pesar que se han hecho esfuerzos para conseguir una coordinación más estrecha y eficiente con los tribunales de justicia, los resultados obtenidos no han sido los mejores. Ello, debido en primer lugar, al desconocimiento existente sobre la verdadera función de la SAT y, en segundo término, a una posición en exceso legalista, pero se concluye que la situación ha venido mejorando paulatinamente.

Posiblemente, se argumenta, si se tuviese la oportunidad de organizar, implementar y contar con un tribunal especializado en impuestos, los resultados serían más efectivos y se generaría una mayor presión sobre los contribuyentes. Entre las cifras que se logró obtener, se señalan aspectos como los siguientes:

- Se realizaron 45 denuncias al Ministerio Público, por presunción de contrabando;
- Se logró el cierre de nueve empresas;
- Se encuentran en proceso de cierre otras 20 empresas; y,

-
- También se encuentran trabajando 150 casos de contribuyentes reincidentes en fraude fiscal.

Adicionalmente, se aseveró, como un indicador de éxito en la gestión de la Intendencia de Fiscalización, que del 100% de las multas establecidas, el 95% de los casos efectuó el pago de las mismas, aunque se reconoce que muchos de estos contribuyentes son también reincidentes.

En lo concerniente a la relación entre la Intendencia de Fiscalización y la Unidad de Contribuyentes Especiales, se planteó una perspectiva diferente entre ambas unidades organizacionales, que establece una visión distinta a la obtenida de la UCE. En efecto, se indicó enfáticamente que si bien para la UCE parecía que los contribuyentes significaban clientes, para la Intendencia de Fiscalización todas las personas eran estrictamente contribuyentes, más allá de las consideraciones de servicio que se les prestaba a los contribuyentes especiales en dicha unidad.

Para tal efecto, se establecía cierta diferenciación en las acciones de ambas unidades, puesto que la UCE buscaba que los contribuyentes especiales realizaran efectivamente sus pagos, o que fueran cumpliendo con los pagos y fechas de sus impuestos, en una perspectiva de servicio, la Intendencia de Fiscalización realiza un cruce de información sobre los contribuyentes especiales, tanto en los diferentes tipos de impuestos, como los montos de pagos que efectúan.

En el marco de esta diferencia de perspectivas, se consignó que para el universo de contribuyentes especiales, que suman 500 en la actualidad, se generaron 1,089 expedientes (que son casi tres por contribuyente especial); en 186 de los casos no se generó ningún expediente y de todos los expedientes, se detectaron 39 que provenían de empresas transnacionales.

En lo concerniente a los mayores problemas que enfrenta la Intendencia de Fiscalización, relativos a determinados impuestos o los fenómenos de elusión o evasión, se señaló que las dificultades

más evidentes se concretaban en aquellas situaciones que la ley hace permisible. Por ejemplo, las exenciones fiscales, los regímenes temporales de admisión y en el crédito fiscal del IVA.

Asimismo, se indicó que la situación de los ajustes realizados por auditorías o revisiones de punto fijo se enfrentaban a las revocatorias presentadas ante el directorio, lo que imponía problemas de tiempo, puesto que se alargaba la posibilidad de implementar el ajuste, ante la presentación de recursos de revocatoria ante el directorio de la SAT.

Las personas entrevistadas en la Intendencia de Fiscalización reconocen que la SAT no ha ejercido funciones más coercitivas de fiscalización, porque se partió de la premisa de primero realizar una labor de información generalizada en todo el país, para lograr que las empresas se encontraran con conocimiento de que significaba la SAT y sus implicaciones para las empresas, para posteriormente iniciar un proceso de ajustes y revisiones de mayor presión sobre los contribuyentes.

Aunque los logros cuantitativos no se pudieron obtener, se precisaron datos cualitativos que sirven de indicadores de avance; tales como, el número de contribuyentes se incrementó y la cantidad de autorizaciones de facturas y libros también creció.

Una consideración final dentro de este capítulo se refiere a la respuesta brindada respecto la forma o medio en que la SAT enfrentaría el problema de la informalidad, tanto en la ciudad como en el interior. Ante ello se argumentó que la SAT tenía una visión específica sobre la situación del sector informal, en el sentido que dicho sector no necesariamente se formaliza, fiscalizando las ventas callejeras, puesto que las mismas resultaban ser sólo un efecto de un problema mayor, sino atacando las causas que para la SAT se encuentra constituido en el contrabando existente en el país.

En efecto, se señala que la SAT ha determinado, por ejemplo, que el sector de maquila en textiles, es una de las industrias que mayor propensión tienen a convertirse en generadores del sector

informal, por la vía de mantener en el mercado interno mercadería o producto terminado que en teoría debería de venderse en el exterior.

Igualmente, indica que se han evidenciado los problemas de las visas de tránsito para furgones que supuestamente se dirigen hacia países centroamericanos vecinos, pero que al final terminan vendiendo sus productos de una manera informal en Guatemala, lo cual constituye un medio de contrabando que se está tratando de atender y evitar.

De conformidad con la información anterior, se pueden realizar algunas conclusiones y propuestas.

- a Es pertinente ampliar -generar mayor cobertura institucional y geográfica, así como incorporar mayor cantidad de profesionales-, en la intendencia de fiscalización de la SAT, pero en la perspectiva de profundizar los alcances de la misma; es decir, en primer lugar, contar con una base de datos confiable y actualizada; y, en segundo lugar, focalizar la atención de determinados contribuyentes para asegurarse que los de mayor escala se encuentren fiscalizados.
- b Hacer esfuerzos para presentar iniciativas que tiendan a la implementación de tribunales tributarios, que no sólo tengan la competencia de atender problemas relacionados con la tributación, sino que cuenten con personal técnicamente preparado para manejar adecuadamente dicha temática, más allá de las consideraciones legales que son necesarias, pero no suficientes.
- c Considerar la posibilidad de que la Unidad de Contribuyentes Especiales trascienda de una unidad organizativa destinada a proveer servicios, apoyo y consejo al cliente, para que contando con una instancia de fiscalización propia para que se constituya en una unidad integral, en cuanto su actual concepción y no aparente ser la unidad que sólo le evita problemas al contribuyente, sino también tiene la capacidad

de ejercer acciones coercitivas destinadas al pago de impuestos y multas.

- d Es conveniente que la Intendencia de Fiscalización culmine el proceso de revisión de las leyes tributarias, para que proponga la eliminación de cualquier exención, subsidio, o régimen que afecte el pago efectivo de los impuestos.
- e La elaboración de un plan de fiscalización anual que considere mayormente las auditorías aleatorias o de sorpresa representa una necesidad impostergradable, en la consolidación de la SAT.
- f No cabe duda que la implementación de programas de becas de la propia intendencia de fiscalización, en particular, y de la SAT, en general, representa un avance importante para la formación de cuadros técnicos y profesionales que conozcan y manejen la situación fiscal del país. Ello porque, primero, los profesionales de la auditoría se encuentran formados para trabajar con el sector privado y no cuentan con una formación atinente a lo que demanda el servicio público como contador o auditor público, perspectiva bastante diferente a la actual formación de dicho profesional.
- g Finalmente, es imprescindible que la Intendencia de Fiscalización trascienda la labor de comunicación, para convertirse en el eje de acciones coercitivas o de fiscalización que imponga la presencia de la SAT en todo el territorio nacional, puesto que en la medida que se reconozca o se construya su imagen institucional específica, como una entidad que impone multas, sanciones y hasta lleva a juicio los defraudadores del fisco, en esa medida se propiciará una mayor tributación y una mayor formalización de las actividades productivas en el país.

V DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE RESTRINGEN EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO GUATEMALTECO

La Constitución Política de la República de Guatemala aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente el 31 de mayo de 1985 contiene una visión limitada del papel del Estado en el ámbito económico y social. Desde la supremacía de la persona humana individual que supedita al propio Estado hasta la fragilidad del mismo en términos de movilización de recursos para cumplir con el financiamiento para la prestación de bienes y servicios colectivos o públicos. Entre los principales artículos que restringen o limitan el poder tributario del Estado figuran los siguientes:

Artículo 24. Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

Los documentos o informaciones obtenidos con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.

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 treinta 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 39. 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.*

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.

Artículo 40. Expropiación. *En casos concretos, la propiedad privada podrá ser expropiada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público debidamente comprobados.* La expropiación deberá sujetarse a los procedimientos señalados por la ley, y el bien afectado se justificará por expertos tomando como base su valor actual.

La indemnización deberá ser previa en moneda efectiva del curso legal, a menos que con el interesado se convenga en otra forma de compensación.

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 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.*

Artículo 133. Junta Monetaria. La Junta Monetaria tendrá a su cargo la determinación de la política monetaria, cambiaria y crediticia del país y velará por la liquidez y solvencia del sistema bancario nacional, asegurando la estabilidad y el fortalecimiento del ahorro nacional.

Con la finalidad de garantizar la estabilidad monetaria, cambiaria y crediticia del país, la Junta Monetaria no podrá autorizar que el Banco de Guatemala otorgue financiamiento directo o indirecto, garantía o aval al Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas ni a las entidades privadas no bancarias. Con ese mismo fin, el Banco de Guatemala no podrá adquirir los valores que emitan o negocien en el mercado primario dichas entidades. Se exceptúa de estas prohibiciones el financiamiento que pueda concederse en casos de catástrofes o desastres públicos, siempre y cuando el mismo sea aprobado por las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso, a solicitud del Presidente de la República.

Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso:

- a Decretar, reformar y derogar las leyes;
- b Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El Ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el

- presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso;
- c *Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.*
 - d Aprobar o improbar anualmente, en todo o en parte, y previo informe de la Contraloría de Cuentas, el detalle y justificación de todos los ingresos y egresos de las finanzas públicas, que le presente el Ejecutivo sobre el ejercicio fiscal anterior;
 - e Decretar honores públicos por grandes servicios prestados a la nación. En ningún caso podrán ser otorgados al Presidente o Vicepresidente de la República, en el período de su gobierno, ni a ningún otro funcionario en el ejercicio de su cargo;
 - f Declarar la guerra y aprobar o improbar los tratados de paz;
 - g Decretar amnistía por delitos políticos y comunes conexos cuando lo exija la conveniencia pública;
 - h Fijar las características de la moneda, con opinión de la Junta Monetaria
 - i *Contraer, convertir, consolidar o efectuar otras operaciones relativas a la deuda pública interna o externa. En todos los casos deberá oírse previamente las opiniones del Ejecutivo y de la Junta Monetaria. Para que el Ejecutivo, la banca central o cualquier otra entidad estatal pueda concluir negociaciones de empréstitos u otras formas de deudas, en el interior o en el exterior, será necesaria la aprobación previa del Congreso, así como para emitir obligaciones de toda clase;*
 - j Aprobar o improbar los proyectos de ley que sobre reclamaciones al Estado, por créditos no reconocidos, sean sometidos a su conocimiento por el Ejecutivo y señalar asignaciones especiales para su pago o amortización. Velar porque sean debidamente pagados los créditos contra el Estado y sus instituciones derivados de condenas de los tribunales;
 - k Decretar, a solicitud del Organismo Ejecutivo, reparaciones o indemnizaciones en caso de reclamación internacional, cuando no se haya recurrido a arbitraje o a juicio internacional;

- l Aprobar, antes de su ratificación, los tratados, convenios o cualquier arreglo internacional cuando:
 - 1 Afecten a leyes vigentes para las que esta Constitución requiera la misma mayoría de votos.
 - 2 Afecten el dominio de la Nación, establezcan la unión económica o política de Centroamérica, ya sea parcial o total, o atribuyan o transfieran competencias a organismos, instituciones o mecanismos creados dentro de un ordenamiento jurídico comunitario concentrado para realizar objetivos regionales y comunes en el ámbito centroamericano;
 - 3 Obliguen financieramente al Estado, en proporción que exceda al uno por ciento del Presupuesto de Ingresos Ordinarios o cuando el monto de la obligación sea indeterminado;
 - 4 Constituyan compromiso para someter cualquier asunto a decisión judicial o arbitraje internacionales;
 - 5 Contengan cláusula general de arbitraje o de sometimiento a jurisdicción internacional;
- m Nombrar comisiones de investigación en asuntos específicos de la administración pública, que planteen problemas de interés nacional.

Artículo 183. Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República:

- r Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.

Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributarias, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a 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 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 promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

Artículo 253. Autonomía municipal. Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas.

Entre otras funciones les corresponde:

- a Elegir a sus propias autoridades
- b Obtener y disponer de sus recursos; y
- c Atender los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios.

Para los efectos correspondientes emitirán las ordenanzas y reglamentos respectivos.

Artículo 256. Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos. En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, *en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidencia la inconstitucionalidad total o parcial de una ley.* El tribunal deberá pronunciarse al respecto.

Artículo 269. Inconstitucionalidad de las leyes de carácter general. Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.

La Constitución guatemalteca prohíbe la doble tributación, sujeta los tributos a la capacidad de pago, 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 establece que las multas por omisión de pagos de impuestos no pueden exceder el monto de los impuestos. Estas disposiciones de la Constitución claramente buscan preservar los intereses de los grandes propietarios en el nuevo marco político y han sido un elemento fundamental para debilitar y restringir el poder tributario 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, mientras la Corte de Constitucionalidad restableció el pago trimestral del impuesto sobre la renta, que había sido impugnado por contradecir la Constitución.

VI CONSIDERACIONES FINALES

A) CONCLUSIONES

Del análisis de los efectos potenciales de la política tributaria sobre el nivel de precios, el crecimiento económico y el empleo se desprende una conclusión muy importante para el diseño de una reforma impositiva: existen límites endógenos (inherentes al sistema económico) al incremento de la carga tributaria en la medida en que una expansión excesiva de la misma provocará efectos macroeconómicos y sociales indeseados. Por consiguiente, si bien no existen criterios técnicos definitivos para fijar el nivel de carga tributaria que debiera tener un país (esta es una decisión política que, entre otras cosas, tiene que ver con la manera en que un país desea distribuir sus recursos entre bienes y servicios en manos del Estado y aquellos en manos del sector privado), la meta de recaudación que se plantee una reforma tributaria debe partir de un análisis riguroso de los costos de oportunidad tanto de la implementación como de la no implementación de la reforma.

La política tributaria no se puede diseñar separada de la política de egresos. Ambas son complementarias. Por ejemplo, la política de egresos puede reforzar los efectos redistributivos positivos -o contrarrestar los efectos redistributivos negativos- de la política tributaria, al orientar el gasto público hacia programas de inversión social que beneficien a los grupos poblacionales que viven en pobreza y pobreza extrema. Igualmente, la política de egresos puede fortalecer los efectos positivos -o contrarrestar los

efectos negativos- de la política tributaria sobre la inversión privada, al dar prioridad a las inversiones públicas que propician mejores condiciones para la inversión privada e incrementan su productividad, como las inversiones en infraestructura de transporte, energía y telecomunicaciones así como las inversiones en capital humano, contrarrestando también de esta forma posibles efectos negativos de la política tributaria sobre el crecimiento económico y la generación de empleo. De los ejemplos anteriores también se puede inferir que por muy equitativo y eficiente que sea el sistema tributario, su aporte al desarrollo económico y social será bajo, si no genera los recursos suficientes para financiar las necesidades de inversión pública y gasto social que mejoren, a mediano plazo, las condiciones para inversión privada, incrementen su productividad y mejoren las condiciones de vida de la población.

Una política de gasto público eficiente, austera y transparente es también importante para recuperar la confianza del contribuyente en la administración fiscal y reducir, así, la resistencia al pago de impuestos. Por consiguiente, las bondades de la política tributaria se deben analizar también *vis a vis* la política de gasto. En definitiva se debe evaluar la equidad y eficiencia del sistema fiscal en su conjunto, tanto por el lado de los ingresos como de los egresos.

B) RECOMENDACIONES

Entre las medidas básicas en este campo destacan:

1 En el ámbito constitucional

Reformar la Constitución Política de la República para otorgar poder tributario al Estado guatemalteco, especialmente a los artículos que se presentan a continuación. Las reformas a los artículos sólo se expresan, en este documento, para identificar el sentido.

Artículo 28. Derecho de petición. Suprimir el párrafo “en materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas, en los expedientes que se origine en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna”. Esta supresión tiene como propósito reducir al mínimo el planteamiento de recursos administrativos ante la institucionalidad fiscalizadora a menos que se deposite el monto del impuesto omitido.

Artículo 39. Propiedad privada. Modificar este artículo para deslindar el principio de propiedad privada de la obligación tributaria (función social).

Artículo 40. Expropiación. Modificar en el mismo sentido del artículo 39.

Artículo 41. Protección al derecho de propiedad. Reformar este artículo para que el Estado pueda establecer multas adecuadas cuando se elude, evade o defraude al Estado.

Artículo 133. Junta Monetaria. Reformar este artículo para restituir la capacidad de financiamiento interno del Banco de Guatemala al sector público pero estableciendo niveles máximos de endeudamiento que sean compatibles con la política de estabilidad de precios.

Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso. Reformar la literal c) para facultar a los municipios o gobiernos locales para que puedan modificar o aprobar arbitrios municipales y disponer de dichos recursos de acuerdo a las necesidades de las poblaciones.

Artículo 239. Principio de legalidad. Reformar el contenido de este artículo para hacerlo congruente con el artículo 171.

Artículo 243. Principio de capacidad de pago. Reformar la totalidad de este artículo para precisar qué se entiende por doble o múltiple tributación.

2 En el ámbito administrativo

Racionalizar el sistema impositivo. El contribuyente no tendrá confianza en un sistema que no parezca razonable y creíble. El sistema tributario se percibe como poco razonable y poco creíble cuando va en contra de los principios básicos de la política económica y social postulada por el mismo gobierno, cuando se introducen tasas impositivas excesivamente altas, cuando no se reconoce y reembolsa el crédito fiscal, cuando se discrimina en contra de inversiones financiadas con capital propio y de largo plazo y en favor de inversiones financiadas con deuda y de corto plazo, etc.;

Facilitar el cumplimiento y simplificar el sistema. El contribuyente no tendrá confianza en un sistema que no pueda entender y que le dificulte el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

Eliminar la arbitrariedad en el sistema administrativo. El contribuyente no puede confiar en un sistema administrado de una manera *ad-hoc*, por ejemplo cuando recaudan solamente impuestos que son fáciles de colectar o retener, que permite la evasión y elusión impositiva, que no combate decididamente la corrupción y que recurre periódicamente a amnistías fiscales que benefician a los que incumplen y penalizan a los que cumplen sus obligaciones tributarias;

Fortalecer las sanciones por incumplimiento de las leyes tributarias. El contribuyente restará importancia a un sistema tributario que el gobierno no está dispuesto o en condiciones de hacer cumplir, ya sea porque la probabilidad de que sean detectados delitos tributarios es mínima o porque en caso de ser detectado, las sanciones sean irrisorias. Las frecuentes amnistías fiscales, los procedimientos inadecuados de auditorías y las delincuencias vencidas por largos períodos, son todos síntomas de un sistema que no se hace cumplir y que no es respetado por el público.

3 En el ámbito de la legislación tributaria

3.1 Ampliación de la base tributaria

Además de considerar los principios de progresividad, equidad y generalidad, se debe emprender decisiones y acciones en las siguiente direcciones:

- Incorporar más contribuyentes al sistema tributario.
- Eliminar transacciones o actos exentos.
- Actualizar los valores de la propiedad inmueble.
- Incluir dentro de la legislación tributaria, para que queden plasmados dentro de dicha legislación, los mecanismos que garanticen la obligatoriedad de formalizar el registro fiscal de las personas individuales que se mantienen al margen del régimen tributario.
- Eliminar y reducir los privilegios (transacciones, actos o sectores exentos) que producen erosión en la base tributaria y promueven la evasión y elusión impositiva.
- Introducir mecanismos en la legislación tributaria, para lograr progresivamente la actualización de los valores de los activos y propiedades.
 - i Impuesto al valor agregado IVA
 - Eliminar los regímenes de tasa cero.
 - Compensar el crédito neto generado en un período con el débito del IVA originado en períodos subsiguientes, a las exportaciones y a casos especiales derivados de la liquidación de las empresas.
 - Eliminar la deducción o acreditación del pago del IVA con el ISR.
 - Aceptar únicamente el crédito fiscal derivado de las adquisiciones necesarias para la producción de bienes gravados.

- Consignar separadamente el IVA de la operación en las facturas de ventas entre empresas; excluyendo las ventas al consumidor final.
- Incluir los aranceles e impuestos específicos a las importaciones en la base del IVA aplicable a la importación.

ii Impuesto sobre la renta ISR

Impuesto sobre la renta a personas que desarrollan actividades no mercantiles

- Reducir a Q18,000 la deducción personal anual a que se tiene derecho sin necesidad de comprobación alguna (el inciso "a" del Arto. 37 del Dto. 26-92 reformado por el Dto. 36-97 concede Q36,000).
- Para complementar a Q36,000 la deducción personal como lo declara la legislación vigente, se debe tener el soporte de las facturas correspondientes. Esto obligará al contribuyente a exigir las facturas por sus adquisiciones.

Impuesto sobre la renta a personas que desarrollan actividades mercantiles

- Derogar las exenciones, exoneraciones y deducciones. Estas exenciones reportarían un beneficio mayor al fisco, si se derogara la exoneración del ISR para las actividades en zonas francas.
- Eliminar la multiplicidad de gastos deducibles que permite la ley del ISR y ejercer un control adecuado sobre los mismos para evitar su sobrevaloración.

- Eliminar la práctica de acreditar el monto de otros impuestos al ISR (impuestos a empresas mercantiles sobre ingresos brutos o activos netos).

3.2 Tarifas de impuestos

i Impuesto al valor agregado IVA

Canasta básica: Las adquisiciones que componen la canasta básica, la cual deberá incluir bienes y servicios de salud, deberán continuar gravados con el 10 por ciento (Ajustando la canasta a la última encuesta de ingresos y gastos familiares).

Bienes de capital: 10 por ciento

Bienes suntuarios: 15 por ciento

Otros bienes y servicios: 15 por ciento

Las exportaciones y las operaciones financieras, bajo el régimen de tasa "0".

ii Impuesto sobre la renta

Personas que desarrollan actividades mercantiles

- Aumentar al 30 por ciento la tasa impositiva actual, para equipararla con los principales socios comerciales y tender al principio de renta mundial.
- Convertir la escala en tarifa marginal en vez de tarifa proporcional

iii Impuesto sobre ingresos brutos o sobre los activos netos

Personas que desarrollan actividades mercantiles

- Establecer un impuesto de uno por ciento sobre los ingresos brutos o de dos por ciento sobre los activos netos. El contribuyente deberá seleccionar el impuesto que más le rinda al Estado. El impuesto tendrá la característica de ser único y definitivo, sin que el monto del impuesto se deduzca o acredite a otros.

- Establecer un impuesto del uno por ciento sobre los ingresos brutos

3.3 Régimen de sanciones

- Promover una reforma al Código Tributario que establezca mayores sanciones a la evasión, la elusión y la defraudación tributaria, tanto a los contribuyentes como para los funcionarios encargados de la administración fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- Acuerdo sobre Aspectos socioeconómicos y situación agraria. *Constitución Política de la República de Guatemala*. Decretada por la Asamblea Nacional Constituyente el 31 de mayo de 1985. Reformada por Consulta Popular, Acuerdo Legislativo 18-93 del 17 de noviembre de 1993.
- Casanegra de Jantscher, Milka. Castro, Patricio. Ramos, Alberto. Osvaldo Schenone. *Guatemala: Rompiendo la barrera del 8 por ciento*. FMI. 1997.
- Dos Santos Paulo Sérgio, *Estudio sobre la administración tributaria central de Guatemala*, Documento preparado para la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal, Guatemala, octubre 1999.
- Ley del impuesto sobre la renta -ISR-*. Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- Ley del impuesto al valor agregado -IVA-*. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- Figueredo Ara, Oscar Lionel. *Balance de la actividad económica y propuesta de política para el 2000/2004*. 1999
- Figueredo Ara, Oscar Lionel. *Responsabilidad fiscal y ayuda internacional en Guatemala*. Proyecto PNUD GUA/97/014 «Apoyo al Cumplimiento del Acuerdo de Paz Firme y Duradera». 1999
- Figueredo Ara, Oscar Lionel. *Reforma estructural y democrática del Estado y los Acuerdos de Paz*. Proyecto PNUD GUA/97/014 «Apoyo al Cumplimiento del Acuerdo de Paz Firme y Duradera». 1999

-
- Figueredo Ara, Oscar Lionel. *Acuerdos de paz y aspectos fiscales*.
Presentación para la Contraloría General de Cuentas de la
Nación. 1999
- Figueredo Ara, Oscar Lionel. Ruano Estrada, Jorge. *Efectos de la
globalización en Guatemala*. Conferencia Inaugural para el IV
Congreso de Trabajo Social. 1999
- Torres-Rivas, Edelberto. Arévalo de León, Bernardo. *Del conflicto
al diálogo: el WSP en Guatemala*. FLACSO Guatemala y
UNRISD. 1999
- Torres-Rivas, Edelberto. Fuentes K., Juan Alberto. *Guatemala: las
particularidades del desarrollo humano*. Volumen II: Sociedad,
Medio Ambiente y Economía. UN. UE. 1999

PROPUESTA DE INDICADORES DE LA SAT*

RELACION ENTRE MULTAS Y AJUSTES Y RECAUDACION TOTAL DE LA SAT 1999

Cifras en Millones de Quetzales

CONCEPTO	(1/2)	(1/3)
1. Multas y Ajustes Impuestos Internos	71.8	2.47
2. Recaudación Directos 1999	2907.5	0.69
3. Recaudación Indirectos 1999	10365.6	
TOTALES		

Fuente: Elaboración propia en base a información de la SAT de la siguiente forma: Multas y Ajustes Intendencia de Fiscalización y Recaudación Intendencia de Recaudación y MINFIP.

RELACION ENTRE MULTAS Y AJUSTES Y RECAUDACION E IMPUESTOS INTERNOS 1999

Cifras en Millones de Quetzales

CONCEPTO	(1/3)
1. Multas y Ajustes Impuestos Internos	71.8
2. Recaudación Indirectos 1999	10365.6
(C) IVA Importaciones	3556
(C) Derechos Arancelarios	1813.8
3. Recaudación Indirectos sin Impuestos Externos	4995.6
TOTALES	

Fuente: Multas y Ajustes Intendencia de Fiscalización y Recaudación Intendencia de Recaudación y MINFIP.

RELACION ENTRE MULTAS Y AJUSTES Y RECAUDACION IMPUESTOS EXTERNOS 1999

Cifras en Millones de Quetzales

CONCEPTO	(1/2)
1. Multas y Ajustes Impuestos Externos	34.2
2. Recaudación Impuestos Externos	5369.8
TOTALES	

Fuente: Multas y Ajustes Intendencia de Fiscalización y Recaudación Intendencia de Recaudación y MINFIP.

Las relaciones consignadas en los tres cuadros anteriores, no introducen el efecto que las tres armitas fiscales realizadas durante 1999, produjeron en las multas y ajustes, así como la incidencia de dichas armitas en la recaudación en general

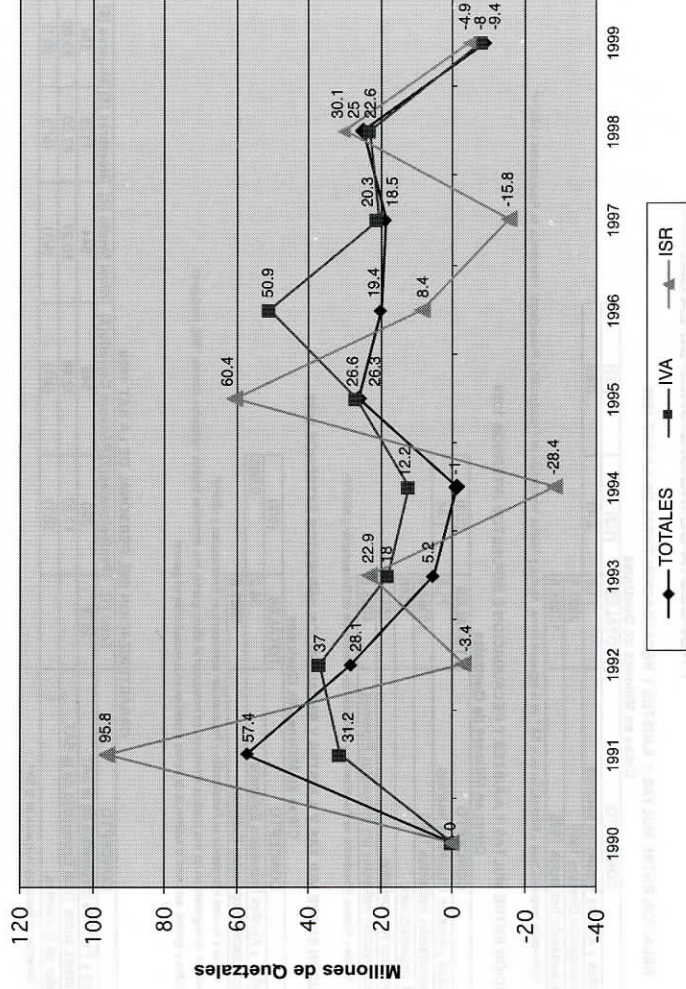
CARACTERIZACION DEL PERSONAL DE LA SAT 1999

CONCEPTO	Total (1)	Profesionales(2)	Pénsum Carrado(3)	Nivel Medio (4)	Hombres (5)	Mujeres (6)
Número y Perfil de Empleados de la SAT	1679	290	545	844	1125	554
Porcentajes sobre Total Empleados de la SAT		17.27	32.46	50.27	67.00	33.00
Indicador de Coeficientes		(2/1)	(3/1)	(4/1)	(5/1)	(6/1)

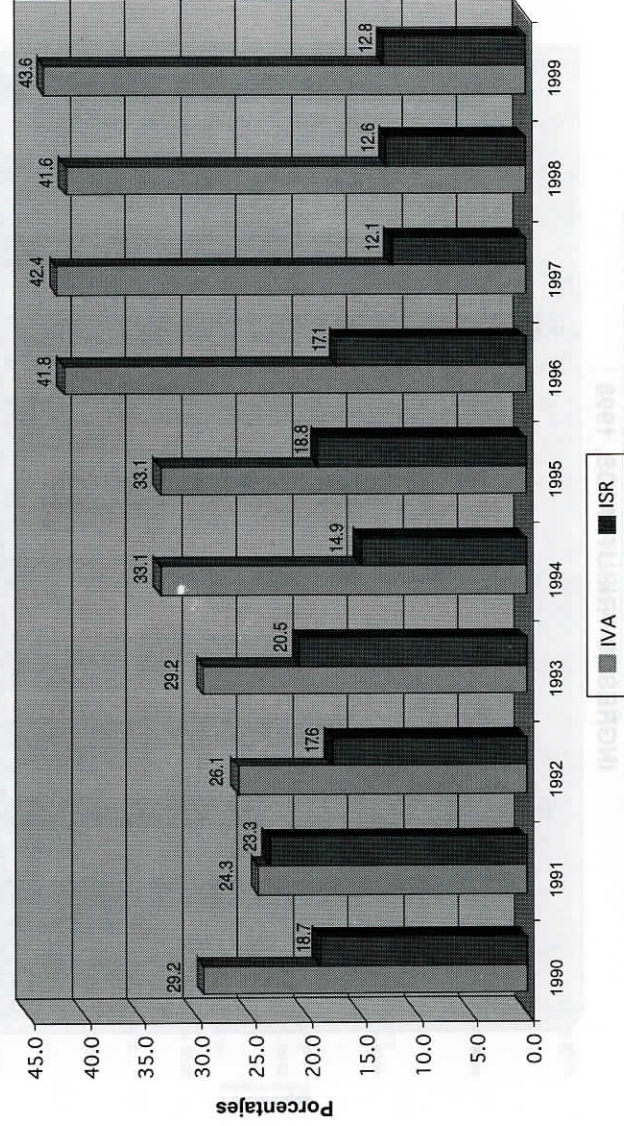
Fuente: Gerencia de Recursos Humanos de la SAT.

* Este anexo representa un intento de plantear una propuesta de indicadores que permitan establecer algunas relaciones entre diferentes indicadores proporcionados por la SAT. Toda esta información se adjunta en su forma original en los anexos del presente documento.

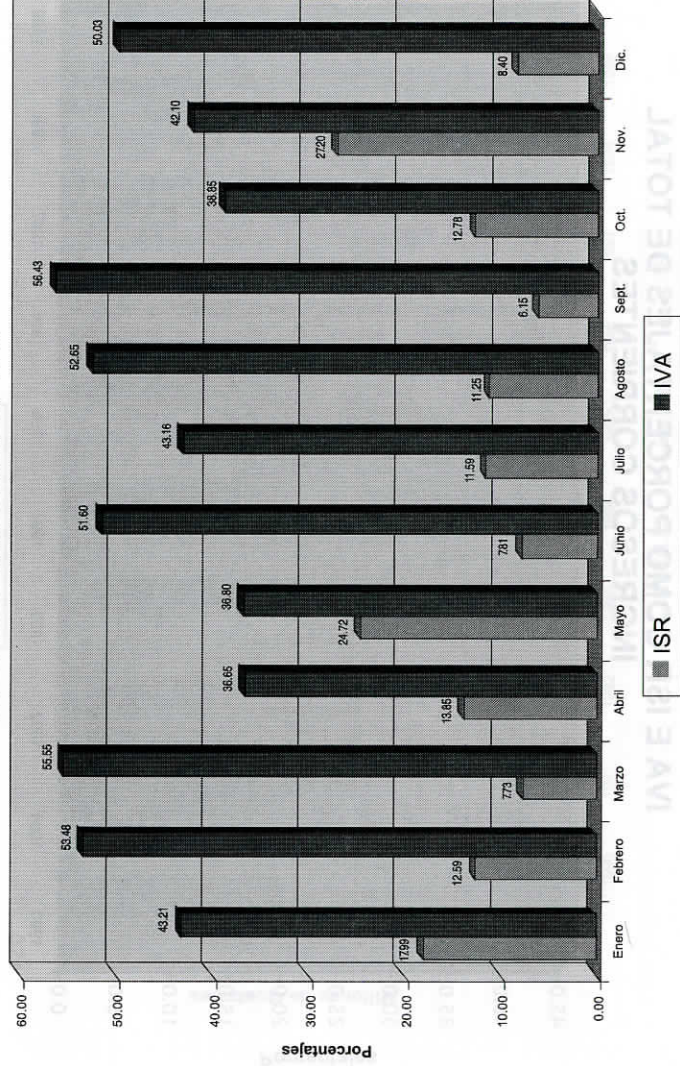
TASAS DE CRECIMIENTO TOTAL IMPUESTOS, E IVA E ISR



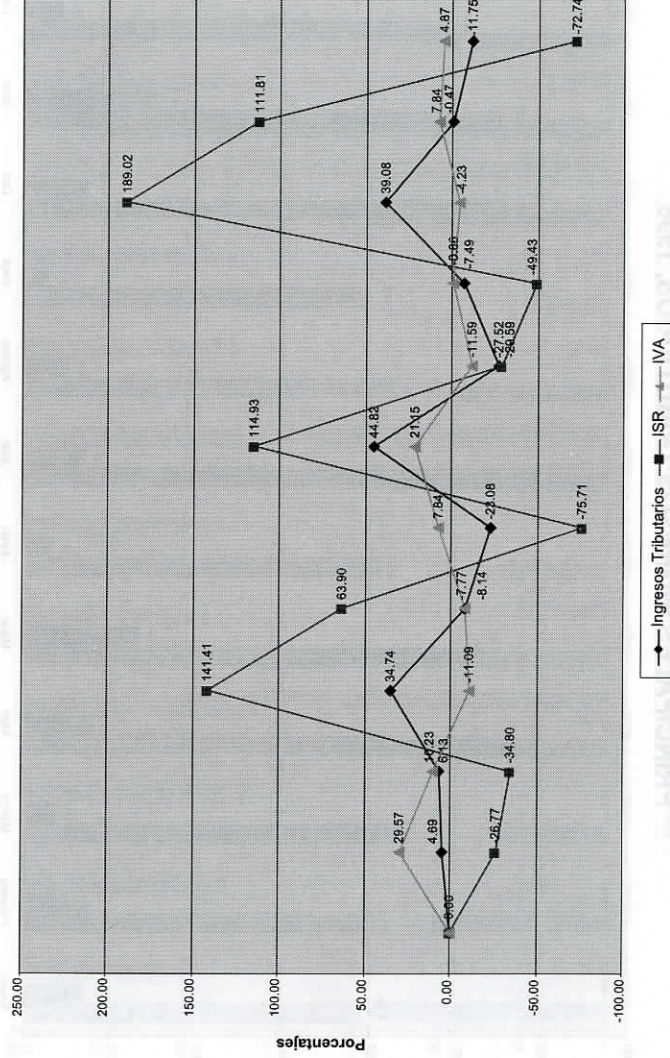
IVA E ISR COMO PORCENTAJES DE TOTAL INGRESOS CORRIENTES



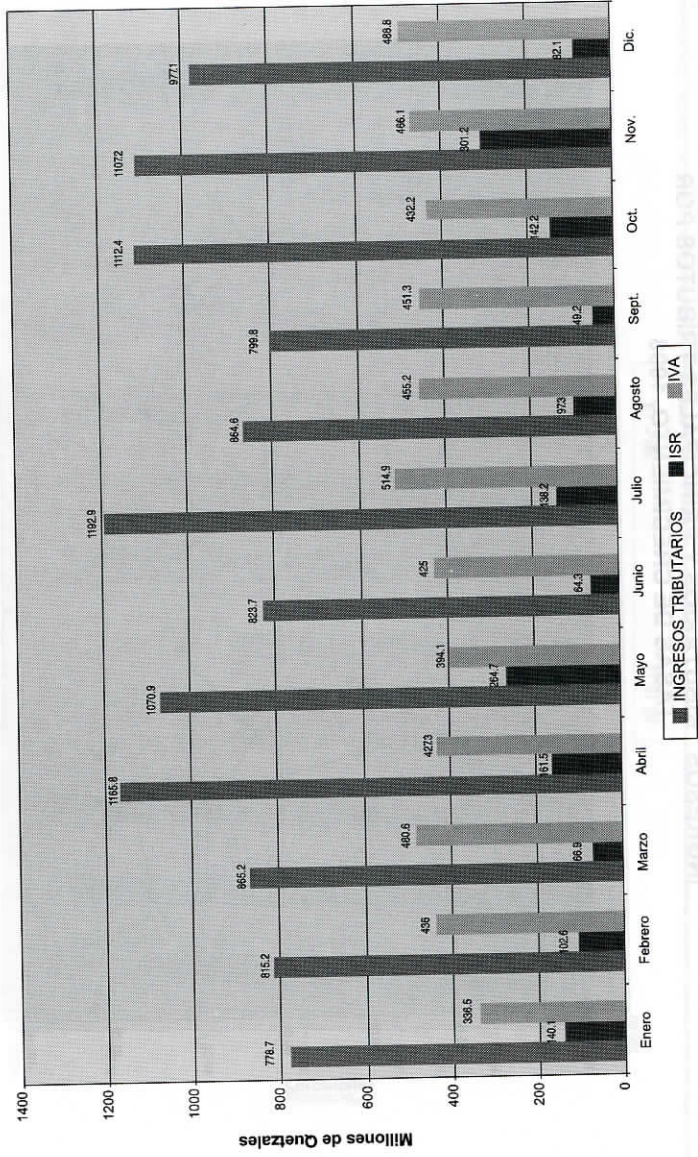
PRINCIPALES TRIBUTOS COMO PORCENTAJE DEL TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS, 1998



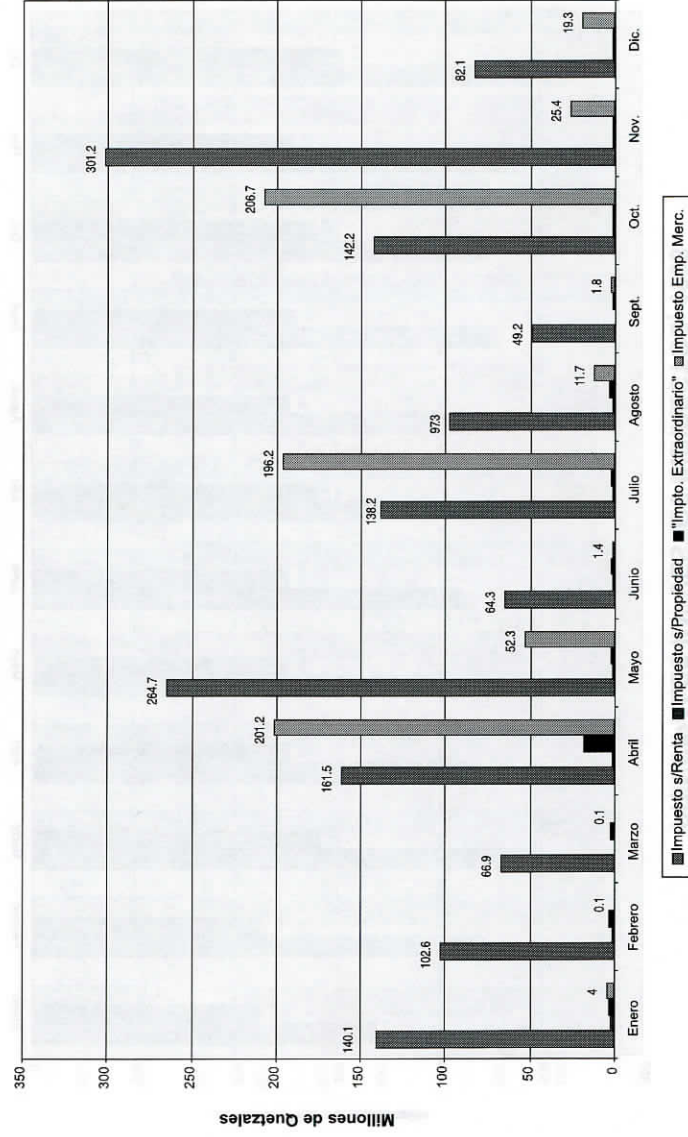
INGRESOS TRIBUTARIOS Y PRINCIPALES TRIBUTOS POR TASAS DE CRECIMIENTO, 1998



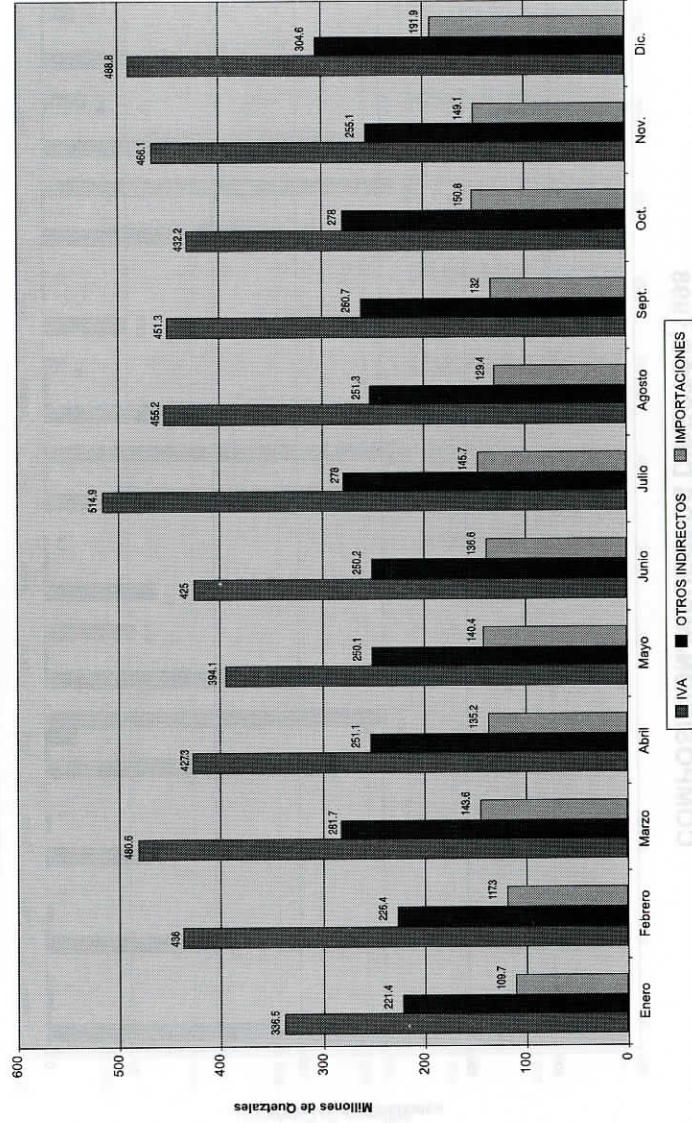
PRINCIPALES INGRESOS TRIBUTARIOS, 1998



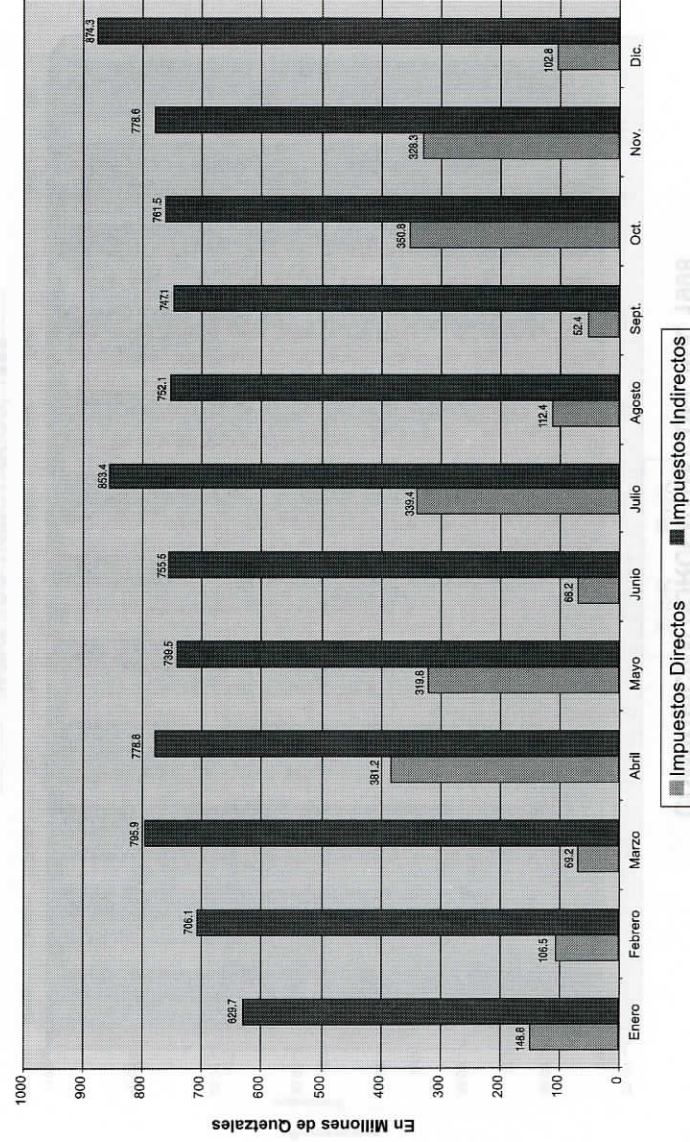
COMPOSICIÓN IMPUESTOS DIRECTOS, 1998



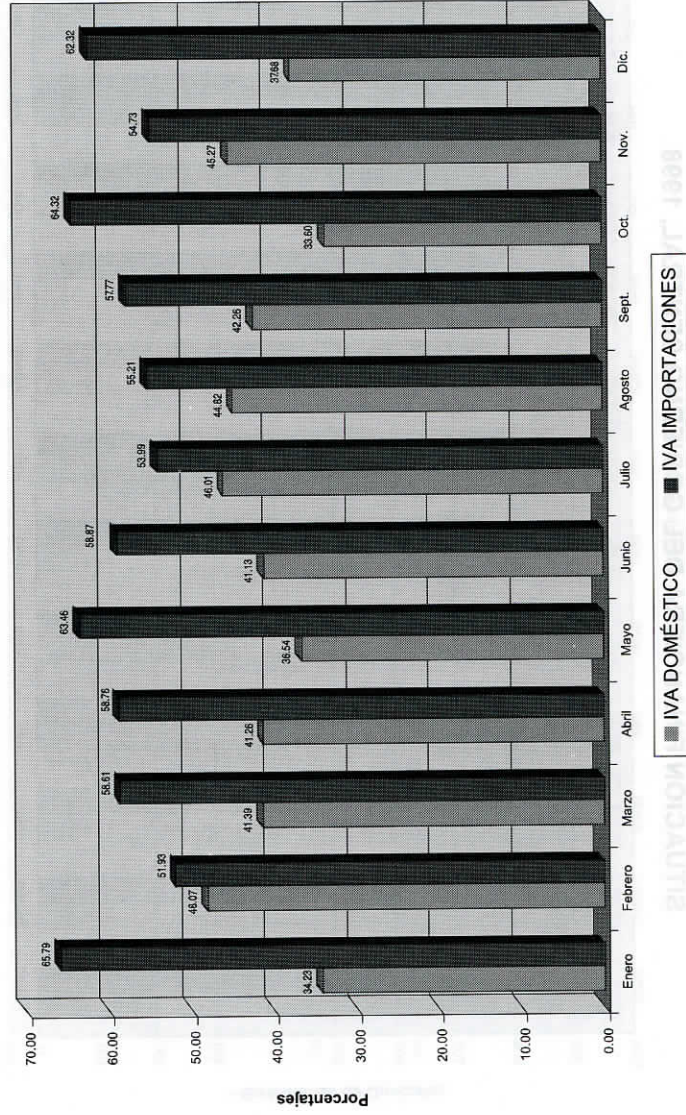
PRINCIPALES IMPUESTOS INDIRECTOS, 1998



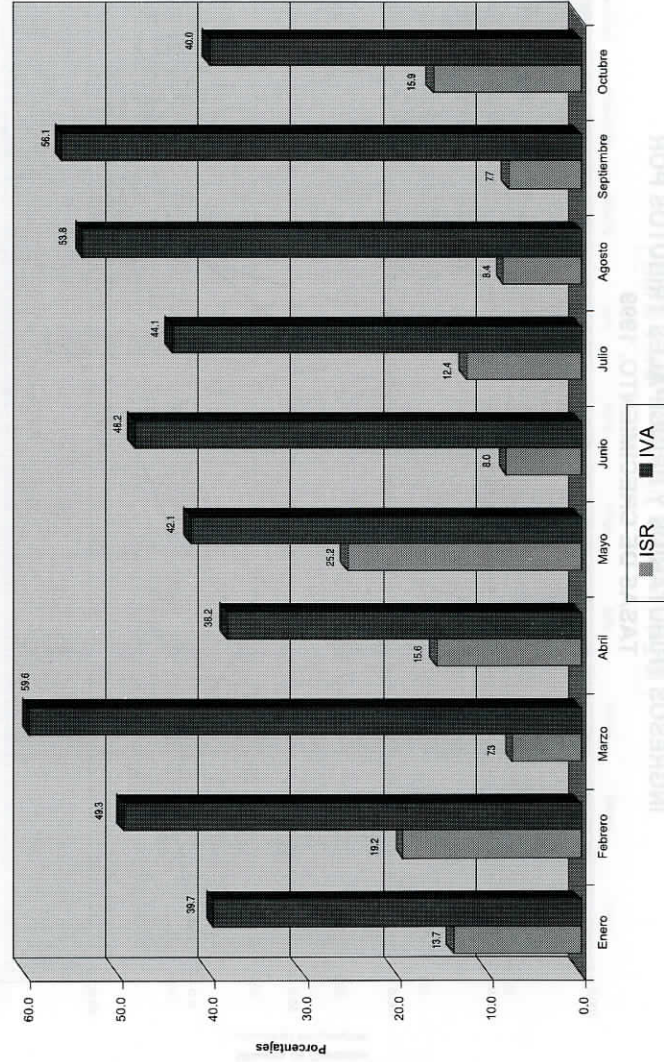
SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO CENTRAL, 1998



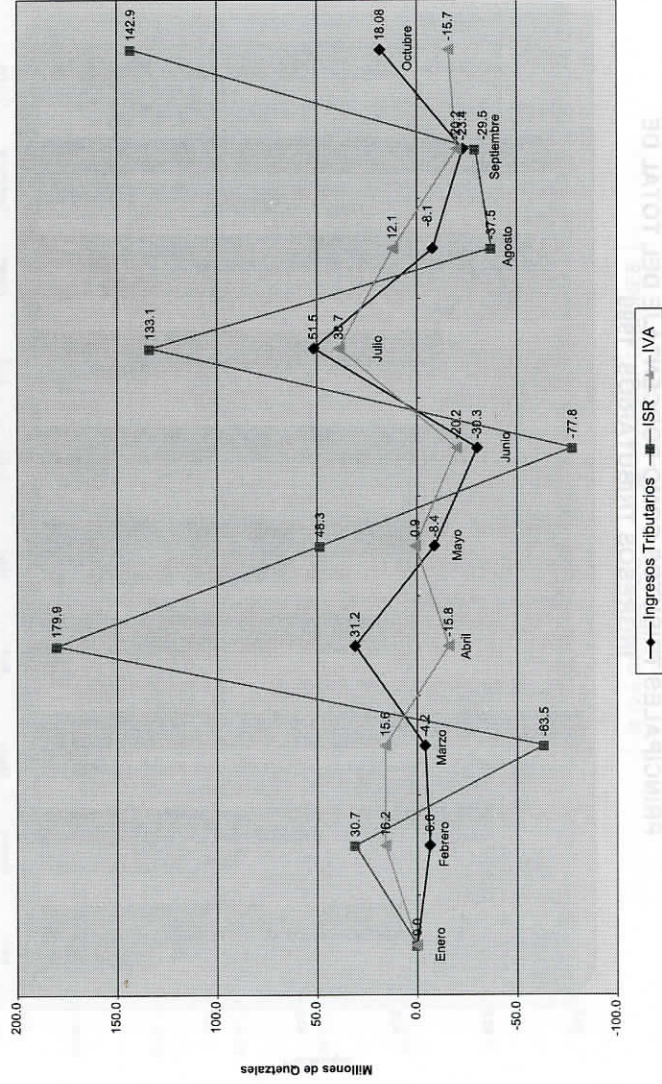
COMPOSICIÓN PORCENTUAL DEL IVA, 1998



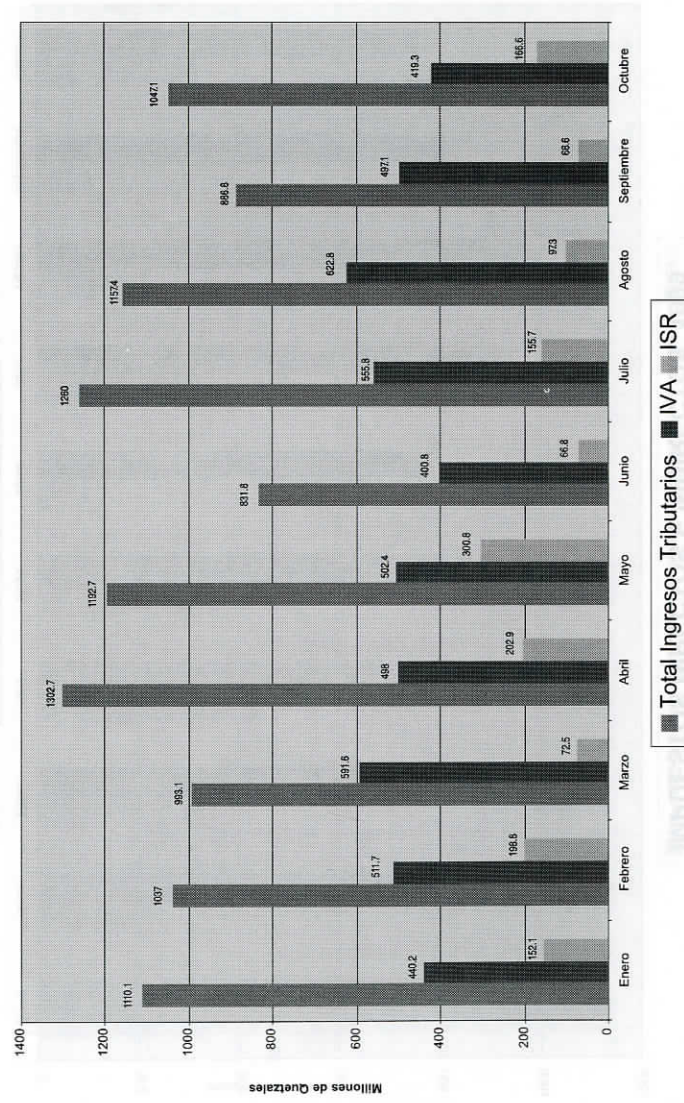
PRINCIPALES TRIBUTOS COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS, 1999



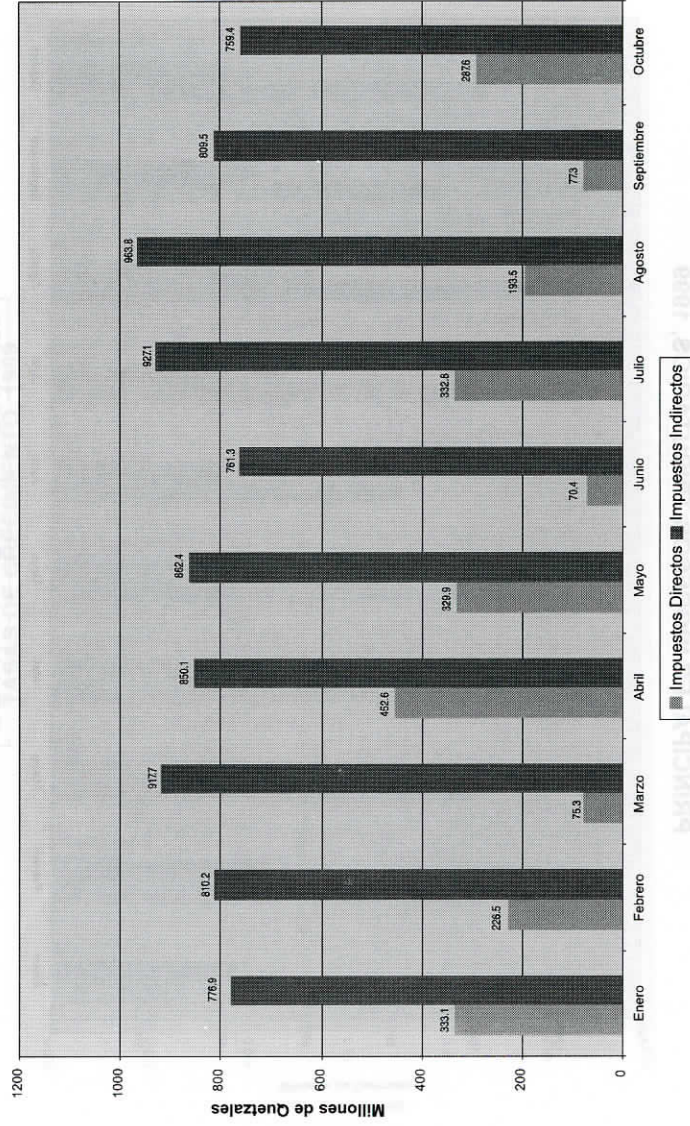
INGRESOS TRIBUTARIOS Y PRINCIPALES TRIBUTOS POR TASAS DE CRECIMIENTO, 1999



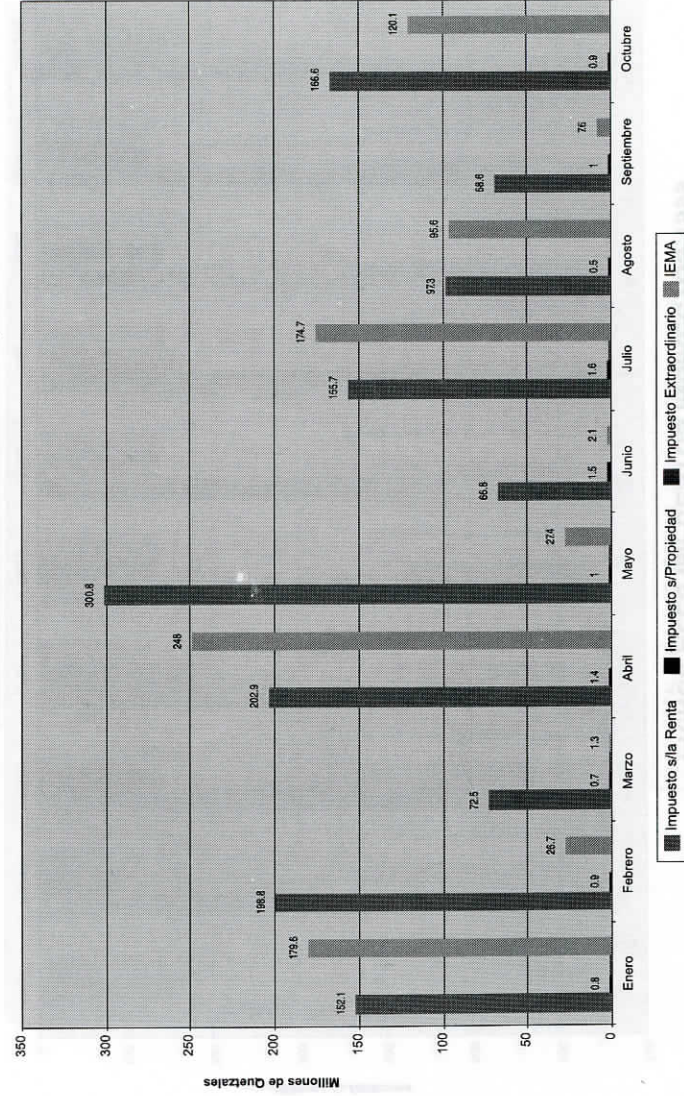
PRINCIPALES INGRESOS TRIBUTARIOS, 1999



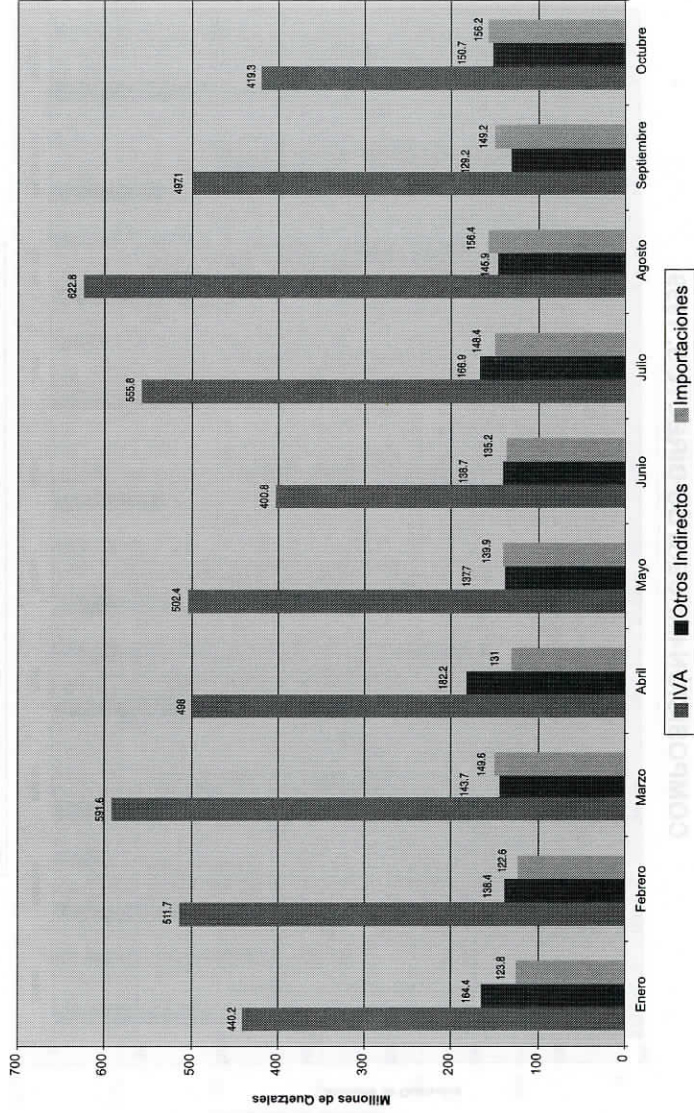
IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS, 1999



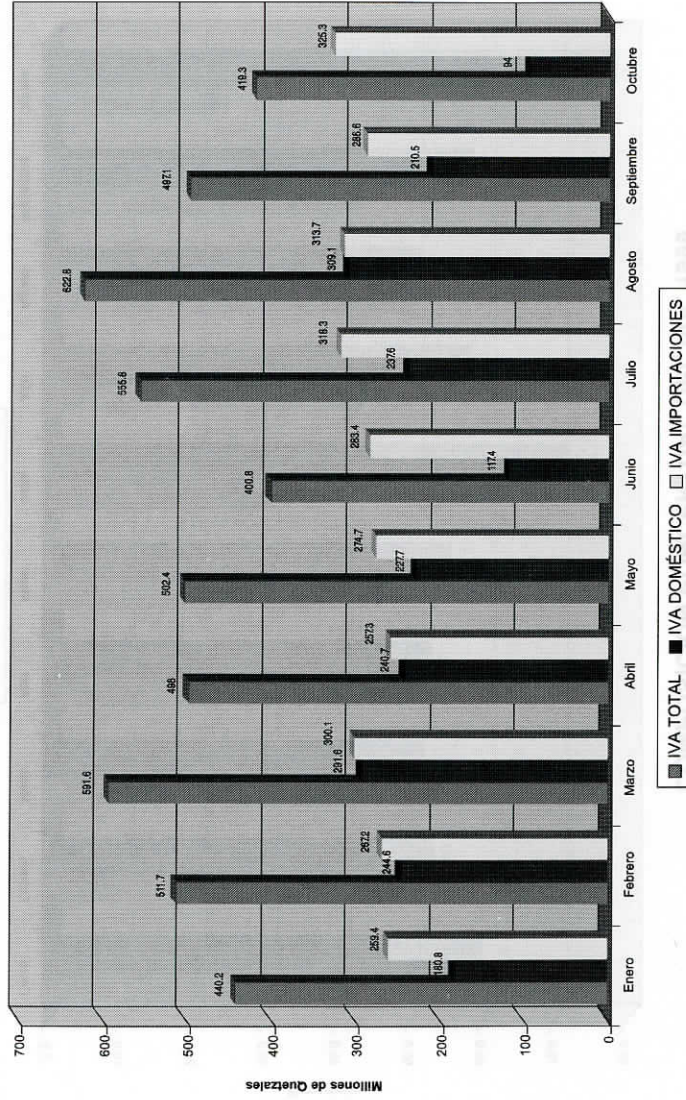
COMPOSICIÓN IMPUESTOS DIRECTOS, 1999



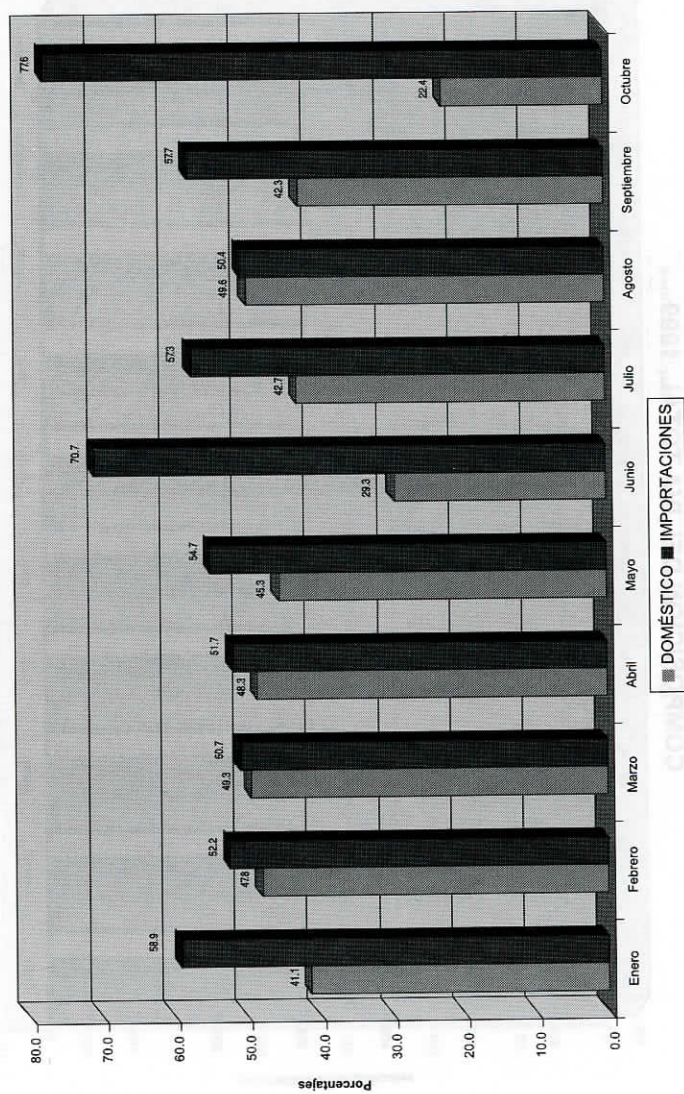
PRINCIPALES IMPUESTOS INDIRECTOS, 1999



COMPOSICIÓN DEL IVA TOTAL, 1999



COMPOSICIÓN PORCENTUAL DEL IVA, 1999



Este libro fue impreso en los talleres gráficos de Editorial Serviprensa C.A., en mayo del 2000. La edición consta de 1,000 ejemplares en papel bond base 80 gramos.

Los efectos complementarios que genera el diseño de una Política de Ingresos y de Gasto Público no es sostenible en el corto, mediano y largo plazo, si el Estado no acciona por el lado de una eficiente Administración Tributaria sin privilegios de ninguna naturaleza. Los autores sostienen que el poder tributario del Estado se mantendrá debilitado en tanto no se revisen disposiciones constitucionales que limitan ese poder, confirmando de esa manera interpretaciones hechas en estudios realizados sobre fiscalidad en esta Facultad. Por otra parte reconocen la necesidad de ahondar en la descentralización fiscal urgiendo sobre la necesidad de fortalecer las facultades financieras administrativas de los municipios. Otorgan además un espacio de reflexión al marco institucional de la administración tributaria como al papel que ha sido delegado a los bancos en la recaudación de impuestos.

LIONEL FIGUEREDO ARA

Economista. Consultor del Programa de Naciones Unidas. Se desempeñó como Vice Ministro de Finanzas Públicas y como Director de Financiamiento Externo y Fideicomisos. Ha sido asesor permanente de la SEPAZ en el seguimiento a los Acuerdos de Paz. Fue candidato Vice Presidencial del partido DIA.

JUAN JOSÉ NARCISO CHÚA

Economista con Maestría de la Universidad de Nuevo México en el Área de Economía con énfasis en Finanzas y Comercio Internacional. Ha sido docente e investigador de las Universidades de San Carlos de Guatemala y de la Rafael Landívar. Se ha desempeñado como asesor del Ministerio de Finanzas Públicas, de la Agencia de Cooperación Alemana -GTZ- y de la International The Natura Conservancy.