

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, a cross, and a figure. The shield is surrounded by a circular border containing the Latin motto "CONSPICUA CAROLINA ANIMA COMITATUS INTER".

**EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y
EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ✓**

JUAN PABLO POLANCO HERRERA

Guatemala, Septiembre de 1995



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

TEMA:

**EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y EL CONTADOR
PUBLICO Y AUDITOR**

TESIS

**PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

POR

JUAN PABLO POLANCO HERRERA

PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

Guatemala, Septiembre de 1995

MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro	Decano
Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo	Secretario
Lic. Jorge Eduardo Soto	Vocal 1o.
Lic. Josué Efraín Aguilar Torres	Vocal 2o.
Lic. Víctor Hugo Recinos Salas	Vocal 3o.
Br. Carlos Luna Rivara	Vocal 4o.
P.C. Carla MacNott Ramos	Vocal 5o.

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

Lic. Víctor Cifuentes	Presidente
Lic. Manuel Fernando Morales	Secretario
Lic. Walter Cabrera	Examinador
Lic. Luis Cifuentes	Examinador
Lic. Marco Antonio Ovando	Examinador

USAC - FAC. CC. EE.
Centro de Documentación
"Vitelino Girón Curado"
AREA COMUN

1. The first part of the document is a list of names and their corresponding addresses. The names are listed in the first column, and the addresses are listed in the second column. The names are: John Doe, Jane Smith, and Bob Johnson. The addresses are: 123 Main St, 456 Elm St, and 789 Oak St.

Guatemala, 10 de octubre de 1995.

Licenciado

Donato Santiago Monzón Villatoro
Decano
Facultad de Ciencias Económicas
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
Presente.

Estimado Licenciado Monzón Villatoro:

Conforme al honroso nombramiento recaído en mi persona, procedí a asesorar el trabajo de tesis presentado por el señor JUAN PABLO POLANCO HERRERA, previo a su investidura como Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

La tesis desarrollada por el señor Polanco Herrera se titula "EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR", constituyendo un valioso documento que reúne los aspectos más importantes sobre el Delito de Defraudación Tributaria en Guatemala, analizados desde el punto de vista del Contador Público y Auditor.

La tesis en mención constituye un magnifico aporte para el desarrollo de la profesión de Contador Público y Auditor como consultor fiscal, es lo suficientemente profesional, acuciosa y consecuentemente, en mi opinión, reúne satisfactoriamente los requisitos exigidos para que sea discutida en el examen general público que debe sustentar el señor Juan Pablo Polanco Herrera, previo a su graduación como CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR.

De usted muy atentamente,


Lic. Marco Vinicio Jiménez A.
Contador Público y Auditor
Colegiado Activo No. 4685

MVJ/jp



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Universitaria, zona 12
Ciudad de Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, VEINTISIETE DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS
NOVENTA Y CINCO.

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Marco Vinicio Jiménez A. quien fuera
designado Asesor y la opinión favorable del Director de
la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis
denominado: "EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y EL
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR", que para su graduación pro-
fesional presentó el estudiante JUAN PABLO POLANCO
HERRERA, autorizándose su impresión.-----

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

Licda. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIA

Lic. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



100

100

100

100

100

ACTO QUE DEDICO:

A DIOS	Por sobre todas las cosas.
A MI PATRIA	Guatemala
A MIS PADRES:	Edin Herlindo Polanco Samayoa Celeste Estela Herrera de Polanco
A MI ESPOSA:	Sandra Patricia
A MI HIJA:	María Gabriela
A MIS HERMANOS:	Mario Lety Aviú Reina Lilo Chiqui Edin Hugo Javier
AL LICENCIADO:	Marco Vinicio Jiménez Andrade



INDICE

Contenido	Página
INTRODUCCION	
CAPITULO 1	
TEORIA GENERAL DE LOS IMPUESTOS	1
1.1. Definiciones	1
1.1.1 Tributos	2
1.1.2 Impuestos	2
1.1.3 Arbitrios	2
1.1.4 Contribución Especial	3
1.1.5 Contribución Especial por Mejoras	3
1.2 Origen de los Tributos	4
1.3 Naturaleza de los Tributos	9
CAPITULO 2	
PRINCIPALES IMPUESTOS EN GUATEMALA	11
2.1 Impuesto Al Valor Agregado	11
2.2 Impuesto Sobre La Renta	12
2.3 Impuesto Sobre las Importaciones	14
2.4 Otros Impuestos Especiales	15
2.4.1 Consumo de Petróleo y Derivados	15

2.4.2	Tabaco y Derivados	16
2.4.3	Bebidas Alcohólicas y Fermentadas	17

CAPITULO 3

CONSIDERACIONES SOBRE LA EVASION TRIBUTARIA 19

3.1	Evasión Tributaria	20
3.2	Consideraciones sobre las Diferentes Causas de la Evasión Tributaria	21
3.2.1	La Moral o Conciencia Tributaria	21
3.2.2	Complejidad del Sistema Tributario	23
3.2.3	Calidad de la Administración Tributaria en la labor de Fiscalización	24
3.3	Ingresos Tributarios Programados y Recaudados Período 1990-1994	25
3.3.1	Clasificación de los Impuestos	25
3.3.2	Estructura Tributaria	27
3.4	La Carga Tributaria	41
3.5	El Coeficiente de Elasticidad Tributaria	43

CAPITULO 4

EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA 45

4.1	Antecedentes	45
4.2	Supuestos para la Existencia del Delito	46
4.2.1	Omitir presentar declaraciones o enterar tributos	46
4.2.2	Percibir tributos y darles un uso diferente al establecido en las leyes	47
4.2.3	Inducir al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos	48
4.2.4	No emitir facturas o emitir las por valor menor al precio real	48

4.2.5	No entregar al contribuyente el comprobante autorizado de ingresos	49
4.2.6	Utilizar con fines distintos bienes importados bajo exención	49
4.2.7	Internar o enajenar bienes importados sin cubrir derechos de importación	49
4.2.8	Inducir a cometer delitos tributarios	50
4.3	Sanciones	50
4.3.1	Personas Individuales	50
4.3.2	Personas Jurídicas	51
4.3.3	Agravante Especifico	52
4.4	Sobreseimiento	53
4.5	Presupuestos para Proceder	55
4.5.1	Acción Penal Directa	56
4.5.2	Tasación Previa de conformidad con el Código Tributario	58
4.6	Tribunales Fiscales	59
4.7	Relación del Delito Fiscal con Otras Leyes Vigentes	60
4.7.1	Penas y sanciones por no enterar los impuestos percibidos o retenidos	61
4.7.2	Sanciones por inducir a cometer delitos	61
4.7.3	Sanciones y Penas a los Funcionarios Públicos	62
4.7.4	Duplicidad de Penas con el Código Tributario	62
4.8	El Delito Fiscal en Otros Países	63
4.8.1	El Delito Fiscal en México	63
4.8.2	El Delito Fiscal en Estados Unidos	65
4.8.3	El Delito Fiscal en Francia	68

CAPITULO 5	
EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO	
CONSULTOR FISCAL	70
5.1 Planeación Fiscal y Moral Tributaria	71
5.1.1 Diferencias entre Evasión Fiscal y Elusión Fiscal	71
5.1.2 Planeación Fiscal	71
5.2 Aspectos Relacionados con la Etica del Contador Público y Auditor	72
5.3 Opinión de los Profesionales que se dedican a la Consultoría Fiscal	74
5.3.1 El Estudio de Investigación	74
5.3.1.1 Objetivos	74
5.3.1.2 La Muestra	75
5.3.1.4 Análisis de los Resultados Obtenidos	77
CONCLUSIONES	90
RECOMENDACIONES	93
BIBLIOGRAFIA	95
ANEXOS	

INDICE DE GRAFICAS Y CUADROS

Descripción	Página
<u>GRAFICAS</u>	
1. Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1990	31
2. Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1991	33
3. Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1992	35
4. Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1993	37
5. Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1994	39
6. Variación porcentual entre Ingresos Período 1990-1994	40
7. Carga Tributaria 1984-1994	43
8. Elasticidad del Ingreso Fiscal Período 1984-1994	44
<u>Estudio entre Profesionales Consultores y Asesores Fiscales</u>	
9. Sexo y Nivel Académico	77
10. Usuarios de los Servicios de Asesoría/Consultoría	78
11. Conocimiento de la Ley de Defraudación Tributaria	81
12. Efecto en la Forma de Presentar los Informes de Asesoría	84
13. Riesgo de Delito de Inducción en la Asesoría Fiscal	85
14. Opinión sobre la Vigencia del Delito Fiscal	88

CUADROS

1. Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1990	30
2. Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1991	32
3. Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1992	34

4.	Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1993	36
5.	Comparación de Ingresos Presupuestados y Recaudados Año 1994	38
6.	Carga Tributaria de Latinoamérica en 1993	42
7.	Sanciones y Responsabilidades por Delito de Defraudación <u>Estudio entre Profesionales Consultores y Asesores Fiscales</u>	55
8.	Sexo y Nivel Académico	77
9.	Usuarios de los Servicios de Asesoría/Consultoría	78
10.	Formas de Atender Regularmente los Servicios de Asesoría	79
11.	Conocimiento de la Ley de Defraudación Tributaria	80
12.	Conocimiento del Delito por Inducción a la Defraudación	81
13.	Conocimiento del Nombre del Delito de Inducción	82
14.	Efecto en la Forma de Presentar los Informes de Asesoría	83
15.	Riesgo de Delito de Inducción en la Asesoría Fiscal	84
16.	Razones para Opinar que sí Existe Riesgo de Delito de Inducción	85
17.	Razones para Opinar que no Existe Riesgo de Delito de Inducción	86
18.	Opinión sobre la vigencia del Delito Fiscal	87
19.	Razones para Opinar en Forma Positiva	88

INTRODUCCION

Como consecuencia del agravamiento del problema fiscal de Guatemala en los últimos años, el Congreso de la República promulgó a finales de 1994 los Decretos Nos. 67-94 y 68-94, los cuales contienen reformas al Código Penal que tipifican específicamente el delito de Defraudación Tributaria, tanto para los autores de los delitos en materia fiscal, como para aquellos que induzcan a que se cometan los mismos.

La promulgación y vigencia de estas reformas reviste especial importancia para el Contador Público y Auditor, principalmente por la incidencia que dichos cambios en la legislación puedan tener en la actividad de Asesoría y Consultoría Fiscal. Este fue el problema planteado para resolver en el presente trabajo, asumiendo la hipótesis de que el Consultor de Impuestos se verá afectado al emitir una opinión profesional en materia tributaria, si ésta es interpretada en forma distinta por las autoridades fiscales, y por lo tanto, sea considerada como un acto de inducción a la defraudación tributaria.

Además de confirmar o negar la hipótesis planteada, se pretende entre otros objetivos, proporcionar diferentes elementos de análisis para que tomados en conjunto, permitan una mejor comprensión de los alcances, beneficios y contrariedades derivadas de la creación del Delito de Defraudación Tributaria, así como propiciar entre los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, una conciencia de la gravedad de la



problemática relacionada con la evasión fiscal. a efecto de contar con su participación activa en la propuesta de soluciones en beneficio de la sociedad guatemalteca.

Este trabajo consta de cinco capítulos; el Capítulo 1 presenta un panorama general sobre teoría de los impuestos, sus orígenes y naturaleza; el Capítulo 2 detalla las características más importantes de los principales impuestos vigentes en Guatemala y su contribución dentro del total de ingresos tributarios; en el Capítulo 3 se hacen una serie de reflexiones sobre el fenómeno de la evasión de impuestos, analizando las distintas causas que la provocan y que inciden en la moral o conciencia tributaria de la población. En el Capítulo 4 se analizan en una forma detallada los alcances de la Ley que contiene la creación del Delito de Defraudación Tributaria, relacionando los efectos que puedan derivarse de su aplicación, incluyendo una comparación con el contenido de la Ley del Delito Fiscal vigente en otros países del mundo. En el Capítulo 5 se presentan definiciones importantes de Evasión y Planificación de Impuestos, así como los cuadros y gráficas que permiten analizar los resultados del estudio de investigación que se llevó a cabo entre los Contadores Públicos y Auditores, con el objeto de determinar su opinión sobre varios aspectos de la Ley de Defraudación Tributaria.

Finalmente, es necesario agradecer a todas las personas e instituciones que colaboraron con la realización de este trabajo, especialmente a los Contadores Públicos y

tores y Despachos de Auditores que gentilmente accedieron a brindar sus opiniones,
se constituye un sustento muy especial de esta investigación.



CAPITULO 1

TEORIA GENERAL DE LOS IMPUESTOS

1.1 DEFINICIONES

En el lenguaje de los negocios es común utilizar el término “*impuestos*” para referirse a aquellas contribuciones que se entregan al Estado o entidades de gobierno, con el objeto de que éstas puedan realizar obras de beneficio social y cubrir los gastos de funcionamiento. Sin embargo, técnicamente la utilización de el término “*tributos*” es lo más apropiado, ya que es el concepto real que define este tipo de contribuciones.

El diccionario Larousse Usual establece como tributos “*lo que se paga para contribuir a los gastos públicos. Impuesto*”¹.

Por ser éste un estudio que pretende analizar los aspectos legales en Guatemala, se considera conveniente referirse a las definiciones contenidas en el Código Tributario de Guatemala, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República, el cual las establece de la siguiente manera:

1.1.1 Tributos

“Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines:

¹ Diccionario Larousse Usual, Ediciones Larousse, Edición 1979. México, D.F.

En el concepto de tributos se abarca todo tipo de prestaciones -pagos- exigidos por el Estado. Dentro de los diferentes tipos de tributos reconocidos en Guatemala, están:

1.1.2 Impuestos

“Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal generalmente no relacionada concretamente con el contribuyente”.

En este concepto debe señalarse que la característica más importante por la que se reconoce un impuesto, es que no genera una contra-prestación directa que el contribuyente pueda identificar plenamente para beneficio individual. Así, por ejemplo, cuando un contribuyente paga el Impuesto sobre la Renta, se sabe que este pago es efectuado para que el Estado cumpla con los objetivos generales propios (infraestructura, funcionamiento, deuda pública, etc.) pero no puede en realidad delimitar qué parte de esa contribución será en beneficio particular.

El Código Tributario, menciona como hecho generador del impuesto, a *una actividad estatal*, lo cual es totalmente erróneo, ya que el hecho generador será siempre la actividad del propio contribuyente.

1.1.3 Arbitrio

“Es el impuesto decretado por Ley a favor de una o varias municipalidades”.

La diferencia entre este tipo de tributo y el impuesto en sí, es el ente administrativo a favor de quien se paga la contribución, ya que mientras en los impuestos

se eroga a favor del Estado en general, los arbitrios se pagan a favor de las municipalidades. El Boleto de Ornato es ejemplo de un arbitrio.

1.1.4 Contribución Especial

“Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficio: directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Entre los ejemplos de una contribución especial se puede mencionar la recaudada por el Estado para contribuir al servicio de alumbrado público en áreas comunes, la cual es cobrada a los vecinos que serán directamente los beneficiados, y que han solicitado este tipo de servicio adicional al alumbrado general.

1.1.5 Contribución Especial por Mejoras

“Es el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite de recaudación, el gasto total realizado, y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Un ejemplo de este tipo de tributo lo constituye la recaudación efectuada en Guatemala a los propietarios de inmuebles aledaños a la construcción de las mejoras a la carretera a El Salvador, fundamentándose precisamente en el incremento de plusvalía por la realización de dicha obra.

1.2 ORIGEN DE LOS TRIBUTOS

El Estado, la Sociedad y El Hombre

Antes de hacer una breve reseña histórica acerca del origen de los tributos, es importante analizar la relación Estado-Sociedad-Personas. Y es importante porque se debe comprender desde un principio, que el origen de los tributos está íntimamente ligado con el origen del gobierno, entendiéndose como tal a la institución social que ha tenido un origen espontáneo, producto precisamente de la necesidad de coordinar la convivencia de los hombres.

Como indica el economista mexicano Luis Pazos² el hecho que el hombre necesite vivir en sociedad no es discutible, pero el problema surge cuando se tratan de limitar los deberes del hombre hacia la sociedad y los del Estado, como representante de la sociedad, para el hombre. En realidad, no debe concebirse ni a la sociedad ni al Estado con fines diferentes u opuestos a la persona humana. Y el mismo autor, citando al tratadista Héctor González Uribe, describe que los fines del gobierno deben ser:

“Crear, mantener y proteger la atmósfera propicia para que individuos y grupos se desarrollen plenamente. Pero no sustituir la iniciativa privada, ni aplastarla con una concurrencia desleal, ni hacerla desaparecer. Por eso el número de leyes, decretos, reglamentos y medidas de autoridad deben reducirse al mínimo necesario, y en cambio ampliarse, en la medida de lo posible, la esfera de la libertad. No es el mejor régimen social y político el

² Luis Pazos, “Los Límites de los Impuestos” Pag. 30 Editorial Diana 8a. Edición, 1991

que tiene el mayor número de normas, ni el ejército más poderoso, ni la policía mejor armada y más eficaz, sino el que sabe prudentemente rebajar la medida del orden coactivo para que resplandezca más la libertad ciudadana.”³

Y es importante analizar estas palabras del tratadista, puesto que guardan la esencia de los fines iniciales del aparato estatal, y por ende de los tributos, los cuales son consecuencia de la existencia de ese ente de autoridad.

El célebre economista Adan Smith presenta una válida teoría sobre el origen de los tributos, apuntando que precisamente, el gobierno o autoridad nace con la división del trabajo. Comenta Smith que en las sociedades atrasadas, los miembros designados por el grupo dejaban con urgencia las ocupaciones habituales para tomar la lanza y brindar seguridad a los miembros ante el surgimiento de conflictos. Y cuando este terminaba, regresaban a las labores comunes. De igual manera sucedía con los miembros designados para impartir justicia. Pero cuando la sociedad se volvió más compleja, fue necesario que estos miembros se dedicaran por tiempo completo a impartir justicia a la comunidad y a garantizar la seguridad, surgiendo entonces la necesidad de proporcionarles los ingresos necesarios para subsistir y realizar funciones de seguridad y justicia. Ingresos que tenían que agenciarse, en primera instancia, dentro de la propia comunidad.

Como una abstracción, se afirma entonces que dichos miembros de la sociedad (designados por la mayoría o por la fuerza), asumieron la autoridad o gobierno, y

³ Op. cit., Pag. 33

obtuvieron los ingresos necesarios a través de la fuerza o bien de la cooperación voluntaria.

De este surgimiento en adelante, en la mayoría de las sociedades desde los tiempos más remotos, el grupo de individuos que han detentado el poder, ha impreso a las palabras tributos e impuestos, la característica de extracción de riqueza hacia los otros individuos a través de la violencia, la fuerza, la conquista, la guerra o la intimidación, y realmente solo en casos excepcionales la recolección ha sido en forma voluntaria. Y lamentablemente, estos grupos en la mayoría de los casos no usaron el poder para mantener el orden, la paz y la seguridad requeridas por la comunidad, sino para enriquecerse con el trabajo y esfuerzo de los demás. Así por ejemplo, en Egipto, una de las primeras civilizaciones con mayor grado de complejidad, se puede observar cómo los grupos que ostentaban el poder -faraones y sacerdotes- dejaron evidencia de una vida lujosa y ostentosa a costa del pueblo egipcio, revirtiendo los fines del Estado y convirtiendo el bien común en beneficio de la minoría. Y por supuesto, también dejaron evidencia de un sofisticado sistema de control y recaudación, y de los castigos para aquellos que no pagaban impuestos.⁴ Las famosas pirámides de Egipto, majestuosas como obras arquitectónicas, son una muestra del excesivo poder que llevó a sacrificar miles de vidas humanas y recursos escasos, simplemente para la satisfacción del capricho del gobernante de edificar un monumento digno al momento de morir.

⁴ Luis Pazos, "Los Límites de los Impuestos" citando a Lionel Casson, Pag. 46-47

La historia apunta que la excesiva presión tributaria, producto de una desequilibrada realización de gastos de los gobernantes, ha sido de las principales causas de la decadencia de grandes imperios.

Grecia fue una civilización que en sus inicios dio grandes ejemplos de cómo cumplir con los fines primarios de la autoridad o Estado. Al principio de la civilización griega los gobernantes vivían en parte del patrimonio propio, y se consideraba una ofensa el pago de impuestos de un ciudadano al gobierno. La única obligación del ciudadano era prestar servicio militar, y de esta forma el Estado no tenía que gastar dinero para pagar un ejército. Posteriormente se obtuvieron contribuciones voluntarias, pero con una concepción clara del ciudadano de cooperar con el Estado. Cuando se inició la época de los conflictos de guerra griegos, motivados por los afanes de grandeza y de poder de los gobernantes, la decadencia empezó caracterizándose por la creación de impuestos directos a los ciudadanos, lo que destruyó prácticamente la alianza individuo-estado.

Roma también mantuvo una época de esplendor, al igual que Grecia, cuando no existían los impuestos directos. Pero conforme fue aumentando el aparato estatal, se requirieron más impuestos cada vez, contemplándose el equivalente a todos los impuestos modernos, entre ellos, sobre cosas y personas, derecho de licencias y marcas, derecho de consumo, derecho de comprar, de entrada y salida de artículos, etc. Esta excesiva carga tributaria fue también uno de los factores determinantes en la decadencia del famoso imperio. Luis Pazos, citando al historiador Gerald Simons, presenta este texto por demás

strativo en relación con la decadencia del imperio romano y su enorme y vicioso aparato fiscal y burocrático:

“Los impuestos, por otra parte, eran agobiadores, y en ocasiones se llevaban más que efectivo y ganado. El agricultor podía verse obligado a pagar un precio terrible en su libertad personal. Incapaz a menudo de pagar los impuestos sobre sus tierras, eludía los castigos rigurosos, otorgaba en traspaso sus hectáreas a un gran terrateniente y trabajaba para él como arrendatario. Otros huían de sus hogares para vivir bajo la autoridad de los reyes bárbaros o unirse a grupos errantes de salteadores. Incluso los recaudadores de impuestos (a los que el historiador romano Silvio describió como “más terribles que el enemigo”) fueron víctimas del sistema. La ley les exigía que entregaran una suma fija de ingresos; si no llegaban a ella debían completarla con dinero de su bolsillo. No podían abandonar sus empleos porque por ley eran servidores hereditarios del Estado. Algunos, llevados a extremos de desesperación, se convertían en funcionarios codiciosos de una burocracia tan enorme y corrompida que indujo a un romano a decir: *Los que viven a expensas de los fondos públicos son más numerosos que los que los proveen*”.⁵

En la Edad Media, una de las características del pago de tributos fue la falta de equidad con que se aplicaban, ya que se eximía del pago a los nobles y a la Iglesia.

uis Pazos, “Los Límites de los Impuestos” citando a Gerald Simons, Pag. 54

Además, con la aparición de las grandes monarquías europeas, los impuestos aumentaron considerablemente para poder costear el lujo de vida de los reyes y las guerras en que involucraban. Y como en las otras épocas, esos gastos provocaron impuestos excesivos en consecuencia grandes conflictos sociales.

En la época actual, este panorama mantiene muchas de las características observadas a través de la historia, desvirtuándose los verdaderos fines que perseguía el establecimiento de un gobierno o autoridad, y por ende de los tributos necesarios para poder cumplirlos.

1.3 NATURALEZA DE LOS TRIBUTOS

Con un panorama histórico como el examinado, es totalmente lógico hacer entonces las preguntas, ¿Cuál debe ser la naturaleza de los tributos?; ¿Cuáles deben ser los fines? ¿Cuáles deben ser los límites?

No es posible explicar la naturaleza de los impuestos sin asociarla con la naturaleza y los fines del Estado mismo. En este sentido, existen actualmente muchos estudios y discusiones sobre cuáles deben ser los verdaderos fines del Estado. Esencialmente, los fines elementales son: **Impartición de la justicia y defensa de la paz.** Sin embargo, bajo el lema del “bien común”, se ha pretendido a través de los tiempos imponer una gama de funciones al Estado y por ende, los impuestos necesarios para cumplirlos. Y muchas veces, se ha pensado que a través de acciones directas de

gobierno y de las leyes, se puede terminar con la desigualdad y la miseria en las sociedades. Una prueba de ello son los *subsidios*, cuya experiencia final ha podido comprobarse en todo el mundo y en Guatemala, con la creación de una enorme burocracia, el aumento de los niveles inflacionarios y conflictos sociales.

En síntesis, se puede afirmar que un gobierno debe limitarse a los fines básicos que le dieron origen, garantizando la impartición de la justicia y también los derechos fundamentales del hombre. Extenderse en fines más lejanos, como es innegable que ha sucedido con los gobernantes en la historia del país, ha hecho de los impuestos una auténtica extracción ilegal de la riqueza. Y así lo señala también para Italia el tratadista Ezio Vanoni al concluir que:

“Una carga impuesta a los ciudadanos por cualquier abuso de la fuerza pública y que no sirva a fines de pública utilidad, sino que se diluya en ventaja de ciertos individuos, será indemnización, confiscación o despojo, pero nunca tributo.”⁶

⁶ Enzo Vanoni, citado por L. Pazos, Op. cit., Pag. 69

CAPITULO 2

PRINCIPALES IMPUESTOS EN GUATEMALA

2.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado -IVA- es un impuesto de base amplia que permite gravar la mayoría de transacciones de bienes y servicios; el hecho generador lo constituyen principalmente la venta de bienes, la prestación de servicios y las importaciones.

El IVA se aplicó por primera vez en Guatemala en el año de 1,983, mediante el Decreto Ley número 72-83. Posteriormente este Decreto fue derogado el 1 de octubre de 1,984 por medio del Decreto número 97-84, el cual estuvo vigente durante ocho años, hasta quedar sustituido por el Decreto 27-92 del Congreso de la República, que es la actual Ley del Impuesto Al Valor Agregado, modificado conforme Decreto No. 60-94 promulgado en diciembre de 1994.

Las principales características de este impuesto se presentan a continuación:

- a) El impuesto se genera en la venta de bienes muebles e inmuebles, la prestación de servicios, las importaciones y las donaciones.

La tasa única es del 7%, la cual estará en vigor hasta el 31 de diciembre de 1995. A partir del 1 de enero de 1,996, la tasa se incrementará al 10%.

Limita el derecho al crédito fiscal a aquellas transacciones que no tengan una relación directa con el proceso de producción, distribución y comercialización de los bienes y servicios.

Establece un régimen especial para contribuyentes cuyos montos de ventas sean inferiores a Q. 60,000.00 anuales.

El Impuesto Al Valor Agregado constituye uno de los tres ingresos tributarios más importantes con que cuenta el Estado para la realización de sus fines .

En los últimos 10 años el IVA ha constituido en promedio, el 48% de los ingresos tributarios. En el año de 1,994 representó un 38% del presupuesto total de ingresos recaudados por el Estado.

.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Este impuesto directo se establece sobre toda renta que provenga del trabajo o de la inversión de capital, que sea obtenida por personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país.

La primera Ley del Impuesto Sobre La Renta fue promulgada en junio de 1,964 mediante el Decreto Ley No. 229 . Después de veintitres años de mantener su vigencia fue derogada por el Decreto No. 59-87 del Congreso de la República, vigente a partir de octubre de 1987. El 8 de mayo de 1992 se deroga el Decreto No. 59-87 por medio de Decreto 26-92 del Congreso de la República, el cual continúa vigente hasta la fecha, pero con importantes modificaciones, principalmente las establecidas a través del Decreto No 61-94 del Congreso de la República.

Principales características:

- a) El campo de aplicación lo constituyen todas las rentas de fuente guatemalteca obtenidas en el territorio nacional.
- b) La tasa del impuesto es del 15% al 25% para las personas individuales que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia, y del 25% para las personas jurídicas y las individuales que realicen actividades empresariales.
- c) Contiene un tratamiento especial para el pago de impuesto por la revaluación de activos fijos.
- d) Establece una tasa específica del 15% para las ganancias obtenidas en negociaciones fuera del giro habitual del negocio (ganancias de capital).

- e) Determina rentas presuntas sobre la operación de determinadas empresas domiciliadas en el exterior.
- f) Permite la compensación de pérdidas de operación
- g) Permite la reinversión de parte de las utilidades, para la adquisición de planta y equipo, así como para activos fijos que fomenten actividades culturales, educativas y vivienda de los trabajadores del contribuyente.

El Impuesto Sobre La Renta ha constituido en promedio el 21% del total de ingresos tributarios del país en el período de 1,984 a 1,994.

2.3 Impuesto sobre las Importaciones

Este impuesto indirecto está constituido a través de los derechos arancelarios que son cobrados a todas las mercaderías que se internan en el país a través de las aduanas correspondientes.

La dispersión de las tasas que se encuentran actualmente vigentes, varía desde el 5% al 20% dependiendo el tipo de productos que se importen.

El Impuesto sobre las Importaciones ha sido una de las fuentes más importantes de captación de ingresos tributarios para el Estado. Incrementándose al mismo ritmo que las

importaciones, en el período comprendido entre 1,984 y 1994 ha generado el 30% del total de los ingresos tributarios, superando inclusive la recaudación del Impuesto Sobre La Renta.

2.4 Otros Impuestos Especiales

Entre los ingresos tributarios más constantes con que cuenta el Estado, adicionalmente a los tres impuestos que fueron ya mencionados, se encuentran:

2.4.1 Consumo de Petróleo y Derivados

Regulado mediante el Decreto 38-92 del Congreso de la República, la Ley de Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, presenta las siguientes generalidades:

- a) El impuesto grava la importación de gasolina y derivados del petróleo, así como el producto que sale a la venta, proveniente de las compañías almacenadoras o plantas procesadoras.
- b) Las tasas son específicas, y van desde Q. 0.50 por galón de gas propano y petróleo crudo, hasta Q. 2.00 por galón de gasolina.

La liquidación y pago del impuesto se realiza en forma semanal, mediante declaración jurada, y está a cargo de el agente retenedor.

Por concepto de Impuesto al Consumo de Petróleo y sus Derivados, las autoridades fiscales recaudaron en 1,994 un total de Q. 486 millones, lo que equivale al % del total de ingresos tributarios obtenidos en ese año.

1.2 Tabaco y Derivados

La Ley de Tabaco y sus Productos está contenida en el Decreto número 61-77 del ingreso de la República y sus respectivas reformas. Entre sus principales características pueden resaltar las siguientes:

La base imponible la constituye, para la producción nacional, el precio de venta en fábrica de los paquetes de cigarrillos elaborados a máquina, así como las unidades de puros y mixturas. La base imponible para las importaciones la constituye el valor CIF, más los derechos y demás recargos arancelarios.

El hecho generador se da en el momento en que los fabricantes efectúan ventas para el mercado interno, y en las importaciones, al momento de ingresar los productos a las aduanas.

- c) Las tasas para tabaco importado varían entre Q. 0.50 y Q. 1.30 por Kilogramo bruto dependiendo de su procedencia.
- d) Los cigarrillos fabricados a máquina localmente y los importados, causan un impuesto equivalente al 100% de su precio de venta en la fábrica.
- e) La liquidación y pago de la producción nacional se efectúa en las cajas fiscales, dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento del mes reportado.

El impuesto generado por el consumo de cigarrillos y tabacos durante el año 1,99 alcanzó un total de Q. 157.0 millones, representando un 3% del total de los ingresos tributarios del período.

2.4.3 Bebidas Alcohólicas y Fermentadas

Entre las principales regulaciones contenidas en el Decreto 536 del Congreso de la República, Ley de Alcoholes y Bebidas Alcohólicas Fermentadas, modificada parcialmente por el Decreto Ley 74-83, pueden mencionarse:

- a) La base imponible la constituye el precio ex-fábrica de las mercaderías, el cual está integrado por los costos reales de producción más la utilidad normal del fabricante.

- b) El hecho generador se produce al momento de transferir la propiedad del producto mediante facturas o entrega de la mercancía.
- c) Las tasas: 80% sobre el valor ex-fábrica del litro de bebidas alcohólicas según partida arancelaria 112-04; Cerveza y otras bebidas de cereales fermentados, 40%; Vinos, champagne y sidras, con tasas que oscilan entre el 10% y el 20% .

En el año de 1,994 fueron generados Q. 55 millones producto de la recaudación del Impuesto Sobre Bebidas Alcohólicas y Fermentadas, y aunque sólo representa el 1% del total de ingresos tributarios, su recaudación está por encima de otros impuestos conocidos, tales como el de Circulación de Vehículos.

CAPITULO 3

CONSIDERACIONES SOBRE LA EVASION TRIBUTARIA

La Constitución Política de la República de Guatemala, vigente desde el año 1985, establece en el artículo 135, como un deber de todos los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes del país, *el contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.*

Esta forma de contribución la representan los impuestos establecidos en las diferentes leyes fiscales de la república.

En Guatemala, sin embargo, es una realidad que los contribuyentes cumplen deficientemente con las obligaciones tributarias. Analizando las estadísticas de los años comprendidos entre 1990 y 1994 relacionadas con la recaudación real de impuestos, se observa que la recaudación ha estado muy por debajo de los ingresos presupuestados.

Técnicamente, esta brecha entre la recaudación programada y la real percibida, también es comprobada analizando el nivel de la Carga Tributaria de los guatemaltecos, la cual es una de las más bajas en el mundo, solamente es superada en América Latina por Haití y Bolivia.⁷ También se puede evaluar la deficiencia en la recaudación fiscal, analizando el índice de elasticidad del ingreso fiscal, el cual se menciona en párrafos posteriores.

⁷ Diario Siglo Veintiuno del 22 de enero de 1995. Página 5. Entrevista de Eduardo Weymann

A pesar de la diversidad de factores que inciden en la baja recaudación y el nitado nivel de la carga tributaria en Guatemala, el desfase de correlación entre ingresos reales y programados tiene como principal factor el fenómeno de la evasión.

1 EVASION TRIBUTARIA

La evasión tributaria o evasión impositiva es definida como el incumplimiento, tal o parcial, de los contribuyentes en la declaración y pago de las obligaciones tributarias. Esta es una actividad ilegal, que constituye un intento deliberado de ocultación subestimación de utilidades gravables, así como manipulación de los ingresos y gastos.⁸

La evasión de impuestos, también definida con el nombre de Defraudación tributaria, es una acción que además de ser ilegal, defrauda al Estado al no permitirle contar con los recursos previstos para la realización de los fines previstos. Además, genera importantes alteraciones al sistema económico, tales como condiciones de competencia desleal en favor de aquellos que evaden el pago de tributos, ya que cuentan con ventajas en el costo de producción y venta de los bienes o servicios comercializados.

Solomon, Vargo, "Principios de Contabilidad" Editorial Harla, México 1988, Pag. 817

3.2 CONSIDERACIONES SOBRE LAS DIFERENTES CAUSAS DE LA EVASION TRIBUTARIA

3.2.1 La Moral o Conciencia Tributaria

La conciencia tributaria no es un valor en sí, innato como una cualidad del humano, sino un efecto de reflejo del mundo que lo rodea; no es una acción, sino una reacción, la cual no va dirigida necesariamente hacia una actuación positiva, más bien hacia evitar acciones negativas en su contra, o en sentido menos egoísta, hacia la comunidad.

Kurt Miehler, asesor del Ministerio de Finanzas de la República Federal de Alemania, establece que la conciencia tributaria se formará, estará presente o se perderá en la medida en que el ciudadano acepte o no a la comunidad (el Estado), o responda positivamente de él, o lo niegue total o parcialmente. Apunta Miehler que si este requisito no se llena,

“... las medidas de educación frente al ciudadano son inútiles, al máximo se logrará un éxito momentáneo y a la larga será dañino. Apelaciones al ciudadano serán escuchadas, pero también burladas, los controles serán evadidos y las sanciones percibidas como injustas. El contribuyente deshonesto se convierte ante la opinión pública en el rebelde astuto o valiente en contra de la autoridad estatal, el contribuyente honesto en el tonto, el esclavo del Estado autoritario. La negativa y la resistencia a pagar impuestos

se entienden entonces como estado de necesidad suprallegal o como acto de defensa legítima.”... “ inclusive si el contribuyente sospecha del despilfarro de los fondos recaudados, será de efectos catastróficos sobre la conciencia tributaria. El Estado tiene en sus propias manos el contribuir efectivamente al mejoramiento de la moral tributaria de la población a través de la utilización ahorrativa y adecuada de los recursos recaudados...”⁹

Y ese apunte del señor Michler, tan semejante a la realidad guatemalteca, es también aceptada en una forma realista por muchas de las autoridades de nuestro país, quienes coinciden en que el éxito de la reciente reforma fiscal de finales de 1994, dependerá más de la moral tributaria de la población, y también reconocen que esa moral dependerá en gran medida de las acciones gubernamentales. Esto opinaba el ex ministro de Finanzas Públicas, Richard Aitkenhead Castillo, sobre las posibilidades de éxito de la reciente reforma fiscal:

“...es importante también ver cómo está la moral tributaria del pueblo. El guatemalteco ha demostrado que cuando quiere, hace pagos bastante elevados en sus impuestos, y cuando no existe esta moral, disminuye sus pagos. Esto es quizás lo más importante del éxito o fracaso de la recaudación de 1995: cómo está la moral tributaria del guatemalteco y qué compromisos, tanto de los tributantes hacia el gobierno, como del gobierno hacia ellos, se pueden obtener. La reforma va a depender más de la moral tributaria de los

⁹ CIAT “El Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias”, Inst. de Estudios Fiscales, Madrid 1986. Pag.234-236

guatemaltecos, que de su capacidad coercitiva. El ánimo de la población será más positivo en la medida que la gente muestre un grado de satisfacción con la labor del gobierno, y habrá una mayor moral cuando se mire el futuro con optimismo...”¹⁰

3.2.2 Complejidad del Sistema Tributario

Muchas veces los legisladores, lejos de provocar una simplificación del sistema jurídico tributario, por carecer de conocimientos técnicos y de fijar criterios de redacción y elaboración de las leyes, lo complican dando lugar a diferentes interpretaciones de un mismo precepto legal, que confunde a los contribuyentes así como a los propios funcionarios de la administración tributaria.

Este ejemplo lo ha sufrido el contribuyente en Guatemala, de forma por demás evidente en la última reforma fiscal, ya que lejos de establecer nuevas Leyes sistemáticamente estructuradas, se produjo una confusión enorme con la inserción de textos sin un enlace adecuado con los textos que quedaron vigentes de las leyes reformadas. Esto, sin contar la total desorganización y vacíos de interpretación que ha dejado en la Ley del Impuesto Sobre La Renta y el Reglamento, la suspensión temporal de algunos artículos, decretada por la honorable Corte de Constitucionalidad en las resoluciones de los primeros meses del año 1995, así como la creación de dos nuevas Leyes -Impuesto Anual a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, y la Ley referente al

¹⁰ Diario Siglo Veintiuno del 22 de enero de 1995. Página 5. Entrevista de Eduardo Weymann

mpuesto sobre los Productos Financieros- ambas creadas para modificar la reciente reforma fiscal.

Además, se le dio muy poca difusión a la reforma tributaria, ya que se publicó en el diario Oficial solamente siete días antes de entrar en vigencia. Obviamente todos estos factores complican la adecuada comprensión del sistema tributario, lo que se convierte en una reducción considerable en el cumplimiento voluntario de las obligaciones del contribuyente.

2.3 Calidad de la Administración Tributaria en la labor de Fiscalización

El subdirector de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos de Chile, Gonzalo Sepúlveda, en su intervención en la XVIII Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios -CIAT-, celebrada en Colombia en 1984, señalaba que una de las principales causas de la evasión la constituye la calidad y el grado de eficiencia de la administración tributaria para detectar la evasión.

Sepúlveda establece que “dada una probabilidad de detección o de ser descubierto, a mayores sanciones, menor será el atractivo de evadir”, en tanto que “a menores sanciones, mayor será el incentivo de evadir”.¹¹

Es decir, de nada servirá el efecto de las posibles sanciones, si la probabilidad de detectar la evasión es cercana a cero. Y es aquí donde una administración tributaria que

¹¹ CIAT “El Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias”, Inst. de Estudios Fiscales, Madrid 1986. Pag.155

no tiene una disponibilidad adecuada de elementos humanos debidamente capacitados e leyes tributarias y técnicas de fiscalización, así como elementos materiales adecuados contribuye con la mala calidad a fomentar la evasión tributaria.

Claro está que en Guatemala, como en muchos países de América Latina, este factor de la calidad de la Administración Tributaria está ligado al fenómeno de la corrupción. Y es en el campo tributario en donde este fenómeno tiene una amplia cabida. Como anota el economista Vito Tanzi en su artículo *Corrupción y resultados económicos*: los contribuyentes que reciban un “trato especial” de los inspectores fiscales podrá reducir las obligaciones tributarias, lo que reducirá el ingreso del gobierno y además destruirá la pretendida neutralidad del sistema tributario al ofrecer a algunos productores una ventaja competitiva.¹²

3.3 INGRESOS TRIBUTARIOS PROGRAMADOS Y RECAUDADOS PERIÓDICO 1990-1994

3.3.1 Clasificación de los Impuestos

La estructura de los ingresos tributarios utilizada por el gobierno de Guatemala presenta una clasificación entre Ingresos Tributarios Directos y los Ingresos Tributarios Indirectos.

¹² Suplemento Pulso Económico, diario Siglo Veintiuno del 6 de junio de 1995. Página 2.

La doctrina enseña sin embargo, que existen dos puntos de vista desde los cuales se puede analizar cuándo un impuesto es directo o indirecto.

3.3.1.1 Impuestos Directos:

Desde el **punto de vista administrativo**, un impuesto es directo cuando la percepción por el Estado se efectúa en base a registros especiales en los que están matriculados los contribuyentes. Son aquellos en los que el Estado pide directamente a un contribuyente una parte de su renta. Como ejemplos se pueden citar el Impuesto Territorial y el Impuesto sobre la Renta.

Desde el **punto de vista económico**, se considera que un impuesto es directo cuando la traslación de un contribuyente a otro es imposible. Un ejemplo es el Impuesto Territorial, que paga el propietario del bien y no puede resarcirse de ningún modo de éste pago.

3.3.1.2 Impuestos Indirectos:

Desde el **punto de vista administrativo**, son denominados indirectos porque los importes son recibidos por el Estado sin registro alguno, es decir, con total desconocimiento de quiénes son las personas que soportaron los impuestos. El impuesto al Valor Agregado, el de Consumo de Bebidas Alcohólicas, Cigarrillos, etc. son algunos ejemplos de estos impuestos.

USAC - FAC. CC. EE.
Centro de Documentación
"Vitalino Girón Curado"
ÁREA COMUN

Desde el **punto de vista económico**, son así llamados porque, en lugar de ser establecidos de forma nominal a las personas, recaen generalmente sobre los objetos de consumo o sobre los servicios prestados, y son pagados indirectamente por aquellos que desean consumir los bienes o servicios gravados con el impuesto. Así, el Impuesto al Valor Agregado que un fabricante de calzado paga al fisco, lo recupera al vender el producto al comerciante, y éste a la vez se resarce del mismo al venderlo al consumidor final, quien es en definitiva el que realmente paga el impuesto.

3.3.2 Estructura Tributaria

Al analizar la forma en que está dividida la estructura de ingresos tributarios por el gobierno de Guatemala, se concluye que la división de Ingresos Tributarios Directos e Indirectos, está basada desde un punto de vista administrativo.

A continuación se detalla dicha estructura:

Ingresos Tributarios

-Directos

Sobre la renta

De las empresas

De las personas

Sobre la propiedad

Sobre herencias, legados y donaciones

-Indirectos

Sobre importaciones

Sobre exportaciones

De café

De banano

De otros productos

Papel sellado y timbres fiscales

Valor agregado

Sobre servicios no personales

Sobre importaciones

Bebidas alcohólicas

Cigarrillos y tabacos

Aguas gaseosas

Traslación de bienes

Consumo de petróleo y derivados

Circulación de vehículos

Uso de servicios

Actividades comerciales

Ingresos por servicio telefónico

Otros Impuestos ¹³

³ Fuente: Memoria de Labores Banco de Guatemala, 1993

En los últimos cinco años, los ingresos provenientes de la imposición de tributo han sido la principal fuente de ingresos para el Estado. Esta dependencia de los ingresos tributarios ha estado alrededor del 85% del total de ingresos, por lo que son la base mayoritaria para la consecución de los fines del Estado como lo es la inversión e infraestructura, atención de servicios básicos de salud, educación y justicia, deuda pública, gastos de funcionamiento, etc.

Normalmente en Guatemala ninguna dependencia u organismo estatal presta mayor importancia en las publicaciones oficiales a la comparación de ingresos reales percibidos en comparación con el presupuesto anual decretado.

En las publicaciones anuales del Banco de Guatemala se compara únicamente los ingresos reales contra los ingresos percibidos del año anterior. Elementalmente, la técnica de presupuestar tiene dentro de sus mayores aportaciones de análisis el *comparar* cuáles eran las metas al principio de un período, y cuáles fueron los resultados reales, con una razonable explicación de las variaciones detectadas.

Por considerarse de mucha importancia este punto de vista del análisis, y debido que no se encuentra en ninguna publicación oficial, se presentan a continuación los cuadros que muestran el comportamiento de los ingresos tributarios comparados contra el presupuesto original, de los últimos cinco años:

Cuadro No. 1

GOBIERNO CENTRAL				
INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS COMPARADOS CONTRA				
INGRESOS TRIBUTARIOS PRESUPUESTADOS				
AÑO 1990				
(Millones de Quetzales)				
Concepto	Recaudados	Presupuestados	Variación	
			Absoluta	Relativa
Ingresos Tributarios				
-Directos	546.6	487.1	59.5	12.2
Sobre la renta	507.0	436.7	70.3	16.1
De las empresas	481.5	340.8	140.7	41.3
De las personas	25.5	95.9	(70.4)	(73.4)
Sobre la propiedad	37.9	43.2	(5.3)	(12.3)
Sobre herencias, Leg. y donaciones	1.7	7.2	(5.5)	-
Extraordinario Dto. 58-91	-	-	-	-
-Indirectos	1,797.5	1,543.2	254.3	16.5
Sobre importaciones	523.0	542.2	(19.2)	(3.5)
Sobre exportaciones	4.6	13.3	(8.7)	(65.4)
De café	2.3	6.1	(3.8)	(62.3)
De banano	0.5	1.6	(1.1)	(68.8)
De otros productos	1.8	5.6	(3.8)	(67.9)
Papel sellado y timbres fiscales	137.9	113.1	24.8	21.9
Valor Agregado	791.4	592.9	198.5	33.5
Sobre servicios no personales	360.9	282.7	78.2	27.7
Sobre importaciones	430.5	310.2	120.3	38.8
Bebidas alcohólicas	72.8	69.6	3.2	4.6
Cigarrillos y tabacos	75.5	62.1	13.4	21.5
Aguas gaseosas	3.3	2.3	1.0	42.9
Traslación de bienes	5.1	-	5.1	-
Consumo de petróleo y derivados	117.3	76.3	40.9	53.6
Circulación de vehículos	25.5	23.2	2.3	10.0
Uso de servicios	23.6	10.9	12.7	115.9
Actividades comerciales	14.9	13.5	1.3	9.9
Ingresos por servicio telefónico	0.8	-	0.8	-
Otros impuestos	1.7	23.7	(21.9)	(92.6)

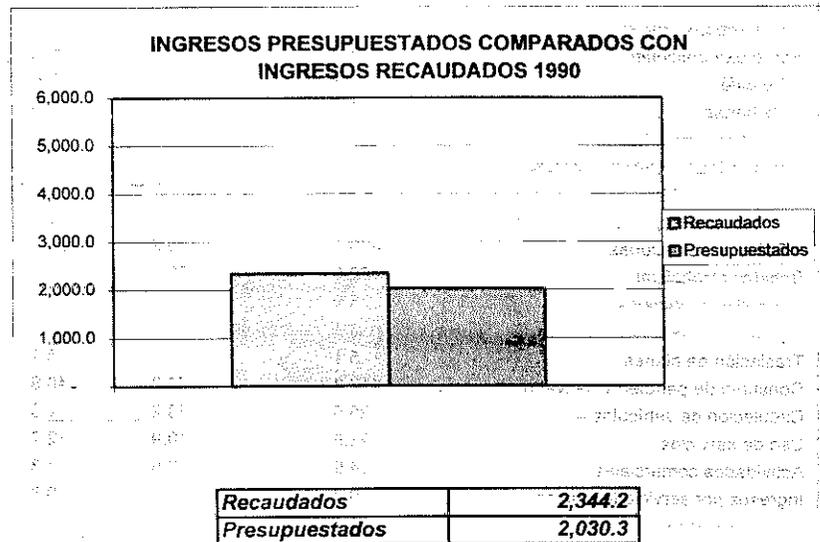
Fuente: Diario Oficial y Memoria de Labores Banco de Guatemala

El presupuesto que se presenta en el cuadro anterior, corresponde al proyecto que en ese año no fue aprobado por el Congreso de la República, pero que para estos efectos de comparación es el adecuado (el presupuesto que se utilizó fue el de 1989, menor en 200 millones de quetzales).

En ese año, se cumplió la meta de recaudación de ingresos tributarios arriba del 20%, lo que se debió principalmente a la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, que como se podrá observar se incrementó especialmente en el área de las importaciones, lo que se debe asociar entre otros factores al incremento en el tipo de cambio. Nótese que ese mismo comportamiento muestran los ingresos del impuesto a las importaciones.

Gráficamente, se resume la comparación así:

Gráfica No. 1



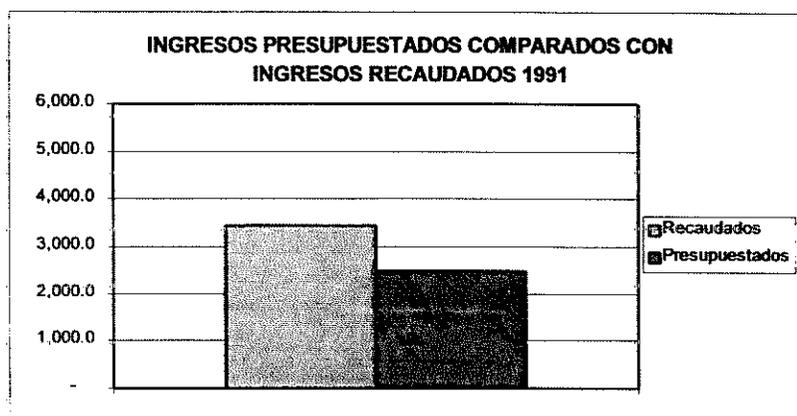
Cuadro No. 2
GOBIERNO CENTRAL
INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS COMPARADOS CONTRA
INGRESOS TRIBUTARIOS PRESUPUESTADOS
AÑO 1991
(Millones de Quetzales)

Concepto	Recaudados	Presupuestados	Variación	
			Absoluta	Relativa
Ingresos Tributarios	3,451.5	2,480.8	970.7	40.0
-Directos	1,078.8	615.8	463.0	75.2
Sobre la renta	992.9	555.9	437.0	78.6
De las empresas	901.2	455.4	445.8	97.9
De las personas	91.7	100.5	(8.8)	(8.8)
Sobre la propiedad	35.1	50.8	(15.7)	(31.0)
Sobre herencias, Leg. y donaciones	2.9	9.1	(6.2)	-
Extraordinario Dto. 58-91	48.0	-	48.0	-
-Indirectos	2,372.7	1,865.0	507.7	27.2
Sobre importaciones	659.4	590.0	69.4	11.8
Sobre exportaciones	1.9	-	1.9	100.0
De café	1.6	-	1.6	100.0
De banano	0.1	-	0.1	100.0
De otros productos	0.2	-	0.2	100.0
Papel sellado y timbres fiscales	180.4	135.5	44.9	33.1
Valor Agregado	1,038.8	810.0	228.8	28.2
Sobre servicios no personales	498.7	415.0	83.7	20.2
Sobre importaciones	540.1	395.0	145.1	36.7
Bebidas alcohólicas	79.2	76.1	3.1	4.1
Cigarrillos y tabacos	103.3	71.7	31.6	44.0
Aguas gaseosas	5.2	3.5	1.7	47.5
Traslación de bienes	6.2	-	6.2	-
Consumo de petróleo y derivados	218.9	93.6	125.3	133.8
Circulación de vehículos	33.2	26.6	6.6	24.6
Uso de servicios	27.2	16.1	11.1	68.5
Actividades comerciales	16.8	16.0	0.8	5.0
Ingresos por servicio telefónico	0.2	-	0.2	-
Otros impuestos	2.0	25.7	(23.7)	(92.2)

Fuente: Diario Oficial y Memoria de Labores Banco de Guatemala

El año de 1991 representó un incremento de los ingresos tributarios del 47% en relación a 1990, muy cercano al 53% que pretendía el presupuesto aprobado a finales de 1990. En ese año se presentó un presupuesto agresivo, que pretendía incrementar en forma global, más del 50% los ingresos y gastos de 1990. Y en efecto, este año la meta de recaudación de ingresos tributarios se cumplió arriba del 40%, lo que se debió principalmente a la recaudación de los impuestos originada por la amnistía contemplada en el Decreto Ley 68-91 del Congreso de la República, Ley Extraordinaria de Regularización Tributaria, la cual tuvo por objeto facilitar a los contribuyentes regularizar su situación fiscal en aquellos casos en que hubieren incumplido con las obligaciones tributarias. La comparación gráfica es la siguiente:

Gráfica No. 2



Recaudados	3,451.5
Presupuestados	2,480.8

Cuadro No. 3

GOBIERNO CENTRAL				
INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS COMPARADOS CONTRA				
INGRESOS TRIBUTARIOS PRESUPUESTADOS				
AÑO 1992				
(Millones de Quetzales)				
Concepto	Recaudados	Presupuestados	Variación	
			Absoluta	Relativa
Ingresos Tributarios				
-Directos	1,054.4	863.0	191.4	22.2
Sobre la renta	959.3	808.0	151.3	18.7
De las empresas	817.3	750.0	67.3	9.0
De las personas	142.1	58.0	84.1	144.9
Sobre la propiedad	52.7	46.0	6.7	14.6
Sobre herencias, Leg. y donaciones	2.7	9.0	(6.3)	(70.0)
Extraordinario Dto. 58-91	39.7	-	39.7	100.0
-Indirectos	3,397.7	2,460.7	937.0	38.1
Sobre importaciones	1,130.8	648.9	481.9	74.3
Sobre exportaciones	0.9	-	0.9	100.0
De café	0.4	-	0.4	100.0
De banano	0.5	-	0.5	100.0
De otros productos	-	-	-	-
Papel sellado y timbres fiscales	165.9	162.8	3.1	1.9
Valor Agregado	1,423.4	1,082.5	340.9	31.5
Sobre servicios no personales	661.4	522.5	138.9	26.6
Sobre importaciones	762.0	560.0	202.0	36.1
Bebidas alcohólicas	90.4	94.8	(4.5)	(4.7)
Cigarrillos y tabacos	116.5	100.0	16.5	16.5
Aguas gaseosas	6.8	4.5	2.3	50.8
Traslación de bienes	6.5	-	6.5	100.0
Consumo de petróleo y derivados	366.4	145.1	221.3	152.4
Circulación de vehículos	37.7	33.6	4.1	12.2
Uso de servicios	32.0	7.0	25.0	357.9
Actividades comerciales	17.9	29.0	(11.1)	(38.2)
Ingresos por servicio telefónico	0.3	-	0.3	100.0
Otros impuestos	2.3	152.3	(150.0)	(98.5)

Fuente: Diario Oficial y Memoria de Labores Banco de Guatemala

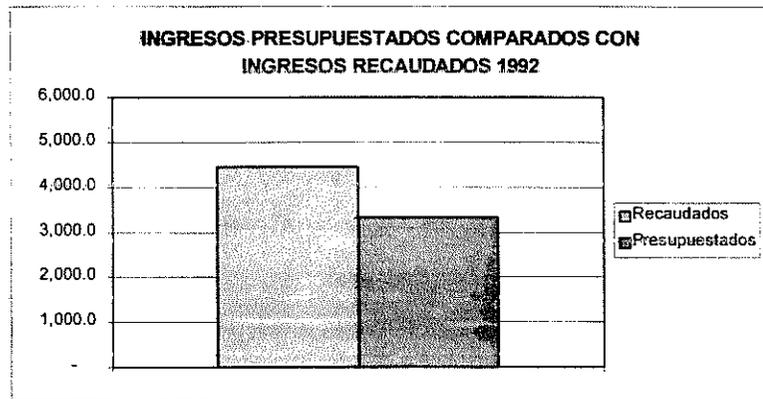
El presupuesto de 1992 también mostró niveles muy satisfactorios del cumplimiento del nivel de ingresos presupuestados. Las metas se cumplieron por encima del 30%, y dentro de esta variación positiva desempeñó un papel muy importante la

reformas fiscal que entró en vigencia en julio de 1992, la cual comprendió cambios significativos al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado.

Las principales variaciones se identifican con los impuestos mencionados, así como una variación significativa obtenida en la recaudación de impuestos sobre derivados del petróleo, recaudación que duplicó las expectativas presupuestadas.

Resumen gráfico:

Gráfica No. 3



Recaudados	4,452.1
Presupuestados	3,323.7

Cuadro No. 4

Gobierno Central				
INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS COMPARADOS CONTRA				
INGRESOS TRIBUTARIOS PRESUPUESTADOS				
AÑO 1993				
(Millones de Quetzales)				
<i>Concepto</i>	<i>Recaudados</i>	<i>Presupuestados</i>	<i>Variación</i>	
			<i>Absoluta</i>	<i>Relativa</i>
Ingresos Tributarios				
Directos	1,225.0	1,363.0	(138.0)	(10.1)
Sobre la renta	1,179.3	1,202.0	(22.7)	(1.9)
De las empresas	1,029.1	994.3	34.8	3.5
De las personas	150.2	207.7	(57.5)	(27.7)
Sobre la propiedad	40.2	161.0	(120.8)	(75.0)
Sobre herencias, Leg. y donaciones	2.4	-	2.4	-
Extraordinario Dto. 58-91	3.1	-	3.1	-
Indirectos	3,745.3	4,040.1	(294.8)	(7.3)
Sobre importaciones	1,114.3	1,078.4	35.9	3.3
Sobre exportaciones	-	-	-	-
De café	-	-	-	-
De banano	-	-	-	-
De otros productos	-	-	-	-
Impuesto sellado y timbres fiscales	151.9	118.7	33.2	28.0
Valor Agregado	1,679.4	1,904.4	(225.0)	(11.8)
Sobre servicios no personales	694.7	1,192.9	(498.2)	(41.8)
Sobre importaciones	984.7	711.5	273.2	38.4
Bebidas alcohólicas	93.6	88.2	5.4	6.1
Cigarrillos y tabacos	140.1	119.4	20.7	17.3
Aguas gaseosas	9.3	7.2	2.1	29.2
Traslación de bienes	0.6	9.4	(8.8)	(93.6)
Consumo de petróleo y derivados	450.3	339.3	111.0	32.7
Circulación de vehículos	45.6	42.8	2.8	6.5
Uso de servicios	38.6	7.0	31.6	451.4
Actividades comerciales	19.0	5.0	14.0	280.0
Ingresos por servicio telefónico	-	-	-	-
Otros impuestos	2.6	320.3	(317.7)	(99.2)

Fuente: Diario Oficial y Memoria de Labores Banco de Guatemala

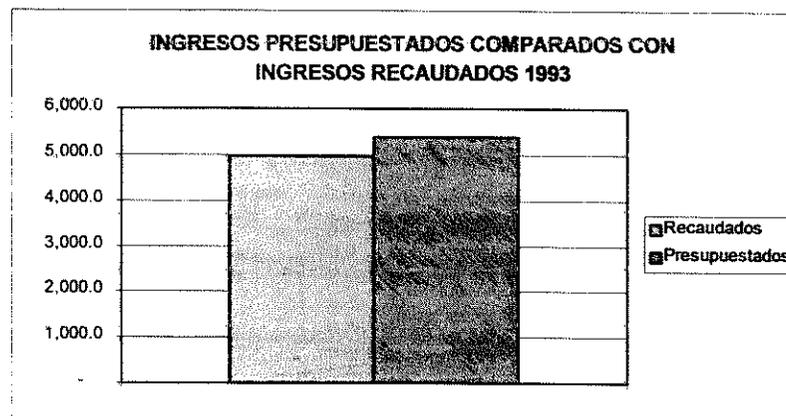
El año de 1993 representó un crecimiento de los ingresos tributarios del 11.6% en relación a 1992, pero muy lejano al total que se pretendía recaudar conforme al

presupuesto aprobado. Las principales variaciones negativas se dieron en los rubros Impuesto al Valor Agregado, especialmente en la división de compras y servicios, como en el rubro de "Otros Impuestos" en el que el presupuesto de Ingresos contempló la cantidad de Q290.7 millones, producto de "mejoras en la administración tributaria".

Y por primera vez en varios años, la meta de recaudación de ingresos tributarios no se cumplió quedando por debajo en un 10%, tendencia que se fue acrecentando en el año siguiente, debido a problemas de orden jurídico en las Leyes Fiscales.

El comportamiento de los ingresos gráficamente se muestra así:

Gráfica No. 4



<i>Recaudados</i>	<i>4,970.3</i>
<i>Presupuestados</i>	<i>5,403.1</i>

Cuadro No. 5
GOBIERNO CENTRAL
INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS COMPARADOS CONTRA
INGRESOS TRIBUTARIOS PRESUPUESTADOS
AÑO 1994

(Millones de Quetzales)

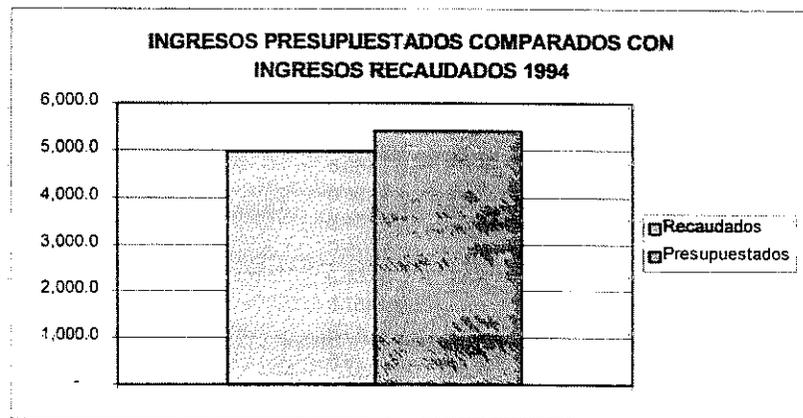
Concepto	Recaudados	Presupuestados	Variación	
			Absoluta	Relativa
Ingresos Tributarios				
-Directos	900.0	1,363.0	(463.0)	(34.0)
Sobre la renta	845.0	1,202.0	(357.0)	(29.7)
De las empresas	610.0	994.3	(384.3)	(38.7)
De las personas	235.0	207.7	27.3	13.1
Sobre la propiedad	54.0	161.0	(107.0)	(66.5)
Sobre herencias, Leg. y donaciones	-	-	-	-
Extraordinario Dto. 58-91	1.0	-	1.0	-
-Indirectos	4,063.0	4,040.1	22.9	0.6
Sobre importaciones	1,183.0	1,078.4	104.6	9.7
Sobre exportaciones	-	-	-	-
De café	-	-	-	-
De banano	-	-	-	-
De otros productos	-	-	-	-
Papel sellado y timbres fiscales	163.0	118.7	44.3	37.3
Valor Agregado	1,856.0	1,904.4	(48.4)	(2.5)
Sobre servicios no personales	781.0	1,192.9	(411.9)	(34.5)
Sobre importaciones	1,075.0	711.5	363.5	51.1
Bebidas alcohólicas	55.0	88.2	(33.2)	(37.6)
Cigarrillos y tabacos	157.0	119.4	37.6	31.5
Aguas gaseosas	11.0	7.2	3.8	52.8
Traslación de bienes	3.0	9.4	(6.4)	(68.1)
Consumo de petróleo y derivados	486.0	339.3	146.7	43.2
Circulación de vehículos	50.0	42.8	7.2	16.8
Uso de servicios	-	7.0	(7.0)	(100.0)
Actividades comerciales	-	5.0	(5.0)	(100.0)
Ingresos por servicio telefónico	-	-	-	-
Otros impuestos	99.0	320.3	(221.3)	(69.1)

Fuente: Diario Oficial y Memoria de Labores Banco de Guatemala

El año de 1994 fue un año de dificultades para la recaudación de los ingresos previstos en el presupuesto establecido. Y esto, aunque se tomó como base el mismo presupuesto de ingresos que en 1993, debido a que no se obtuvo la aprobación legal para el nuevo presupuesto planteado para el año de 1994. Sumado a este efecto, la Corte de Constitucionalidad declaró la improcedencia de los pagos a cuenta contenidos en la Ley del Impuesto Sobre La Renta, los cuales estaban vigentes desde la reforma fiscal de 1992. Y el efecto en la recaudación fue más que obvio. En el cuadro comparativo se muestran variaciones del 30% en el Impuesto Sobre La Renta y del 34% en el Impuesto al Valor Agregado, con lo que prácticamente se obtuvo una menor recaudación que el año anterior.

La comparación gráfica es la siguiente:

Gráfica No. 5

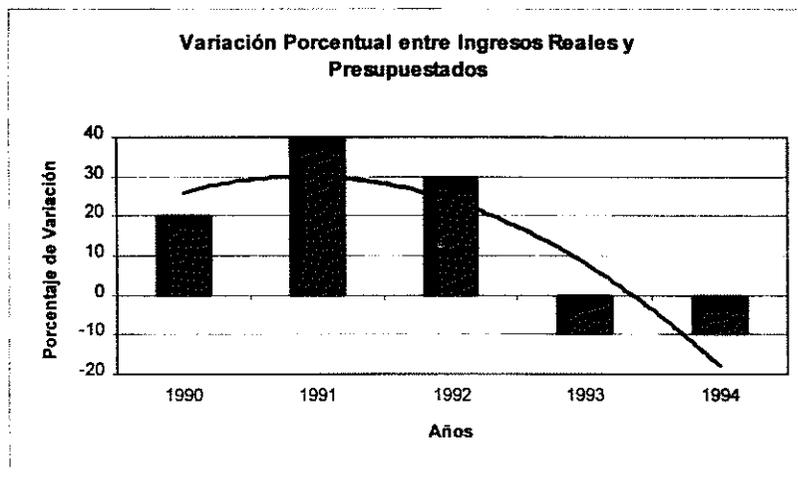


<i>Recaudados</i>	<i>4,963.0</i>
<i>Presupuestados</i>	<i>5,403.1</i>

Como un resumen general de la recaudación que se ha obtenido por concepto de ingresos tributarios reales en comparación con los ingresos tributarios presupuestados durante el período comprendido entre 1990 y 1994, se puede analizar que durante los primeros tres años del período se observó un cumplimiento de las metas presupuestarias superadas, incluyendo variaciones positivas significativamente altas. Sin embargo, la tendencia se revierte en los dos últimos años, en los que la recaudación, lejos de cumplir las metas ha quedado muy por debajo de ellas, creando una brecha de varios cientos de millones de quetzales, que ha incidido en el desequilibrio que observan las finanzas públicas en el año 1995.

A continuación se muestra gráficamente lo expuesto:

Gráfica No. 6



3.4 LA CARGA TRIBUTARIA

La carga tributaria es un índice que sirve para evaluar la contribución del sector productivo a las arcas fiscales. Este se obtiene de relacionar los ingresos tributarios con producción del país (PIB).

$$\frac{\text{Ingresos Tributarios}}{\text{PIB}} \times 100 = \text{Carga Tributaria}$$

En el año de 1990, un estudio de consultoría fiscal para evaluar el sistema tributario de Guatemala, realizado por el *Policy Economics Group de KPMG Peat Marwick* y el *Policy Research Program de la Universidad del Estado de Georgia* concluía que Guatemala es uno de los países del mundo con más bajo nivel de impuestos. Y para llegar a esta conclusión, utilizaba precisamente el análisis de la carga tributaria. Mientras Guatemala observaba una tasa del 8.1% en relación al PIB, la muestra para América Central ascendía en promedio al 12.0%, para América Latina al 12.7% y el total de 33 países del marco muestral en promedio ascendía al 14.9%.

Esto debe interpretarse como que, para Guatemala, de cada Quetzal producido, 8.1 centavos se destinaban a impuestos. En los últimos nueve años, la carga tributaria había observado una tendencia creciente, llegando a su punto más alto en 1988, cuando ascendió a un 8.7%. En 1990 descendió hasta un 6.8% y logró recuperarse nuevamente

¹⁴ CIEN. Carta Económica No. 93, septiembre 1990.

en 1992 hasta alcanzar un 8.2%. Sin embargo, el año de 1994 descendió a niveles aún más bajos que en 1990, llegando a una contribución de apenas 6.7 centavos¹⁵ por cada quetzal de producción. Para efectos de análisis, se presenta un cuadro que presenta el nivel de Carga Tributaria varios países de América Latina durante 1993.

Cuadro No. 6

Carga Tributaria en Latinoamérica 1993	
<u>País</u>	<u>% del PIB</u>
Haití	3.6
Venezuela <i>a/</i>	6.7
Ecuador <i>b/</i>	7.6
Guatemala	7.8
Perú	8.4
El Salvador	9.4
Paraguay	9.5
Colombia	12.0
México <i>c/</i>	12.5
Panamá	13.1
Bolivia <i>d/</i>	13.2
Costa Rica	15.3
Rep. Dominicana	15.6
Uruguay	15.9
Honduras	16.3
Nicaragua	18.0
Argentina	18.5
Chile <i>e/</i>	18.6

a/ Excluye impuestos al petróleo
b/ Dato de 1992; no incluye ingresos petroleros
c/ Ingresos tributarios sin PEMEX
d/ Incluye ingresos tributarios por hidrocarburos
e/ Excluye tributación del cobre y contribuciones sociales

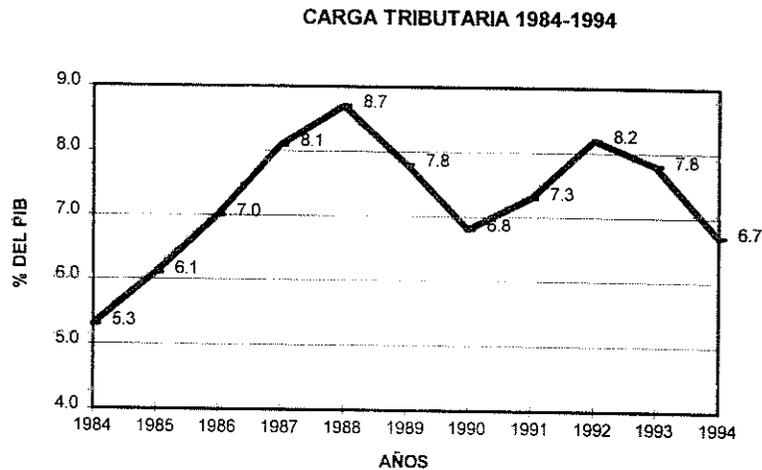
Fuente: CEPAL¹⁶

¹⁵ Eduardo Weymann, publicación del Diario Siglo Veintiuno del 7 de abril de 1995. Página 13.

¹⁶ Op. cit. Pág. 13

La tendencia que ha observado la carga tributaria en Guatemala en los últimos diez años, se presenta en la siguiente gráfica:

Gráfica No. 7



3.5 EL COEFICIENTE DE ELASTICIDAD TRIBUTARIA

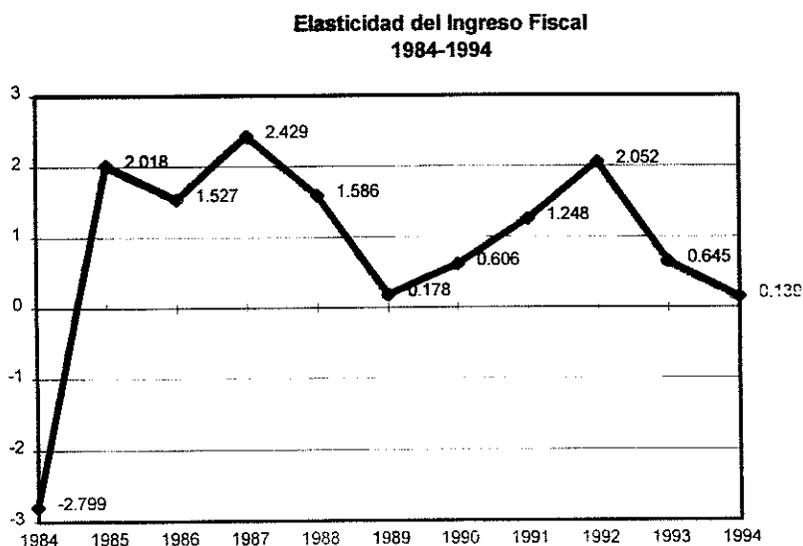
Denominado también Índice de Elasticidad del Ingreso Fiscal, constituye otro tipo de medida para evaluar la eficiencia de un modelo tributario. Consiste en comparar la relación existente entre la variación relativa de los ingresos tributarios y la variación tributaria del PIB. O sea, relaciona la producción nacional y la recaudación de tributos.

$$\frac{\% \text{ de Variación de los Ingresos Tributarios}}{\% \text{ de Variación del PIB}} = \text{Elasticidad Tributaria}$$

Por principio lógico, los incrementos que se dan en la producción de un país deben ser como consecuencia mayor recaudación de impuestos. Así, si la cifra que resulte de la fórmula indicada es mayor o igual a 1, esto significa que la recaudación fiscal ha crecido en mayor o igual proporción que la producción del país. Por el contrario, si el índice resultante es menor a 1, significa que la recaudación fiscal creció en menor proporción que la actividad productiva del país.

Observando el desarrollo de este indicador durante los últimos diez años en Guatemala, se nota una tendencia similar a la mostrada por la carga tributaria, coincidiendo algunos años de condiciones críticas en la recaudación, principalmente 1993 y 1994. Gráficamente, este es el comportamiento:

Gráfica No. 8



CAPITULO 4

EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

4.1 ANTECEDENTES

A pesar que el Delito de Defraudación Tributaria se promulgó y entró en vigencia hasta finales del año 1,994, el tema estaba en discusión desde mucho tiempo antes en las esferas de los organismos Ejecutivo y Legislativo. Y en el año 1993, el primero de los períodos de declive en las finanzas públicas por el lado de los ingresos, el proyecto se consideraba como una alternativa para combatir esa deficiencia en la recaudación de tributos. El primer considerando del proyecto de “**Delito de Evasión de Obligaciones Tributarias**”¹⁷ -como se le denominaba entonces- establecía “.. *que la evasión tributaria merma los ingresos del Estado siendo por consiguiente causante de la disminución de la obra que el Estado debe realizar en beneficio de las clases desposeídas*”.

Ha sido pues claramente una alternativa del gobierno para frenar la baja en la recaudación presupuestada, la principal justificación que se ha tenido siempre para la creación del Delito Fiscal, y que para el caso de Guatemala, culminó con su promulgación como reformas al Código Penal, contenidas en los Decretos números 67-94 y 68-94 de Congreso de la República, publicados el 29 de diciembre de 1,994 y con vigencia a partir del 1 de febrero de 1,995.

¹⁷ Revista Auditoría y Finanzas No. 86, IGCPA, Agosto 1993. Página 25

4.2 SUPUESTOS PARA LA EXISTENCIA DEL DELITO

Conforme a lo establecido en las reformas al Decreto 17-73, Código Penal de Guatemala, comete delito de defraudación tributaria quien *deliberadamente* comete uno de los ocho supuestos siguientes:

4.2.1. Omitir presentar las declaraciones o enterar los tributos a que se está obligado

Para el caso del **Impuesto sobre la Renta**, dentro de las infracciones que se convierten en delito fiscal están:

- No presentar declaración jurada anual, y el pago respectivo.
- No presentar declaración jurada de pagos trimestrales
- No presentar **declaración** jurada ante el patrono (asalariados)
- No presentar declaración anual de retenciones
- No presentar declaración jurada por cese de actividades

Para el caso del **Impuesto al Valor Agregado**, dentro de este supuesto estarían contenidas las siguientes acciones:

- No presentar declaración jurada mensual
- No presentar la declaración anual de pequeño contribuyente



-No enterar el pago del 2% sobre ventas trimestrales de pequeños contribuyentes

La promulgación de las reformas que contienen el Delito Fiscal fue objeto de controversia en el país. Sectores de la iniciativa privada promovieron varias acciones de inconstitucionalidad, siendo esta parte que establece que se comete delito fiscal cuando **se omite presentar las declaraciones o enterar los tributos a que se está obligado** suspendida provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad del país. En su único considerando de la Resolución publicada el 21 de marzo de 1995 en el Diario Oficial, la Corte de Constitucionalidad justifica su accionar en el artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el cual establece la facultad de decretar la suspensión provisional de disposiciones que fueran impugnadas si a juicio de la misma, las inconstitucionalidades fueran notorias y susceptibles de causar daños irreparables en su aplicación. Y aunque éste no es aún un fallo definitivo, lo firme de la resolución permite prever una sentencia definitiva en ese sentido.

4.2.2 Percibir tributos y darles de un destino diferente al establecido en las leyes

Este precepto está directamente dirigido hacia dos acciones:

- a) El IVA que los contribuyentes recaudan a través de facturas, facturas especiales, notas de débito, tickets etc., el cual debe ser enterado al fisco, y,

- b) El Impuesto sobre la Renta que es deducido por los agentes de retención, de los pagos por los servicios estipulados en la ley, y que debe ser enterado a las cajas fiscales.

2.3 Inducir al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos

Quando se compruebe que deliberadamente, el contribuyente induce al error mediante actos o acciones de simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño¹⁸, falsedad o apariencia, será considerado como delito fiscal.

Este precepto podría abarcar también, a juicio de algunos inspectores fiscales, inducir al fisco a error en su derecho de recaudación del IVA a través de aprovechamiento ilícito de créditos fiscales que no correspondan al proceso productivo del contribuyente.

2.4 No emitir facturas o emitirlas por un valor menor al precio real

Dirigido a frenar principalmente dos aspectos que causan mucha erosión en la recaudación fiscal:

- a) La venta sin factura, como producto de compras generalmente importadas que no pagaron los derechos arancelarios, y por ende, sin costo contable que enfrentar a las ventas facturadas, y,
- b) Las ventas de bienes con precios relativamente altos, tales como los bienes inmuebles y los vehículos automotores. Estas son dos clases de transacciones

¹⁸ Código Tributario Dto. No. 6-91, Artículo 84 derogado por el Dto. 67-94 del Congreso.

que se han generalizado aprovechando los “valores de matrícula”, debido a que existe una diferencia entre dichos valores anotados en los registros legales correspondientes, y los valores reales de mercado.

4.2.5 No entregar al contribuyente el comprobante autorizado de ingresos fiscales

Este precepto se originó por los casos detectados a finales del año 1,994, en los que se descubrió toda una organización de “cajas fiscales fantasmas”, en las que funcionarios y contadores inescrupulosos engañaban a los contribuyentes, utilizando comprobantes de ingresos fiscales no autorizadas ni controladas por la Dirección General de Rentas Internas.

4.2.6 Utilizar con fines distintos a los establecidos, bienes importados bajo regímenes de exención

Los casos específicos de ejemplo son las cooperativas y las empresas maquiladoras, quienes gozan de exención para la importación de determinados bienes, los cuales deben ser utilizados para un fin claramente definido.

4.2.7 Internar, vender o enajenar bienes importados sin cubrir previamente los derechos de importación

Este precepto no está incluido directamente en el artículo 273 “A” del Decreto 67-94, sin embargo, el Decreto 68-94 lo establece en el artículo que se adicionó bajo el

número 273 “G”. Obviamente, se incluyó como un intento de frenar la evasión del pago de derechos arancelarios en las Aduanas del país.

4.2.8 Inducir a cometer delitos tributarios

El artículo 4 adiciona al Código Penal el artículo 273 “C”, el cual establece que cualquier persona que induzca a cometer delitos tributarios, será castigado con las mismas sanciones que el autor del delito.

Según el diccionario de Manuel Ossorio,¹⁹ la inducción es un sinónimo de instigación, lo cual es definido como *“una forma de participación criminal consistente en inducir a otra persona para la realización de un delito, la cual es castigada con igual pena que al autor material”*. Continúa la definición de Ossorio explicando que el simple hecho de instigar públicamente a la comisión de un delito configura, por sí mismo, un delito, aun cuando el acto criminal a que se instiga no se realice.

4.3 SANCIONES

4.3.1 Personas Individuales

Las sanciones establecidas para las personas individuales autoras del delito son:

- De 2 a 6 años de prisión, más,
- Multa igual al impuesto omitido

¹⁹ Manuel Ossorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta, Argentina 1981.

4.3.2 Personas Jurídicas

Para las personas jurídicas, las responsabilidades penales serán aplicables a sus representantes legales, aunque esta responsabilidad deriva de lo establecido en el artículo 38 del Código Penal, el cual no limita sólo a los representantes legales, sino lo hace extensivo hasta los “respectivos directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados *que hubieren intervenido en los delitos y sin cuya participación no se hubieren realizado éstos ...*”

Las sanciones para las personas jurídicas son, en la primera vez que se cometa el delito fiscal:

- De 2 a 6 años de prisión, más,
- Multa igual al impuesto omitido

Si existiere reincidencia por más de dos veces en un mismo período fiscal, además de las sanciones anteriores se ordenará el cierre temporal de la empresa *por los plazos que establece el Código Tributario*. Sin embargo, estos plazos como sanción por cierres temporales de empresas “no existen” en el Código Tributario, por lo que la aplicación de esta sanción complementaria tendrá que esperar a que se elabore una reforma al Código Tributario o al propio Código Penal.

3 AGRAVANTE ESPECIFICO

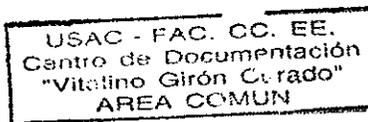
La Ley de Defraudación Tributaria establece como circunstancias agravantes del delito, cuando este sea cometido por “**profesionales**, funcionarios, empleados públicos, peritos, peritos, expertos o custodios nombrados por autoridad pública, que accionen, omitan o no ayuden en la comisión de este delito”.

Según el diccionario de Manuel Ossorio,²⁰ un **agravante** se constituye cuando un delito se comete “... *en circunstancias, por medios o por personas que agraven la responsabilidad del autor sin modificar la figura delictiva, por cuanto revelan una mayor gravedad, una mayor maldad o un mayor desprecio de sentimientos humanos naturales...*”

El efecto de la existencia o identificación de un agravante específico, según la doctrina del derecho, es ahondar más en la responsabilidad penal incurrida, es decir, que es previsible la imposición de las máximas sanciones establecidas en la ley. Como en este caso, la ley establece una **pena divisible** (privación de libertad entre 2 y 6 años), el criterio judicial se verá influenciado según las circunstancias que modifican la responsabilidad penal, es decir, por el agravante.

La participación de los profesionales en la comisión del delito fiscal, está normalmente incluida como un agravante, y por lo tanto, sujeta a la imposición de las sanciones máximas establecidas.

Op. cit. Pag. 44



4.4 SOBRESEIMIENTO

El diccionario de Manuel Ossorio²¹ presenta varias definiciones que en el can jurídico existen sobre el **sobreseimiento**. En esencia lo define como *“acción y efecto sobreseer, de cesar en una instrucción sumarial; y por extensión, dejar sin curso ulter un procedimiento”*.

La Ley de Defraudación Tributaria había sido promulgada originalmente en sólo Decreto, el 67-94, aprobado por el Congreso de la República el día 13 de diciem de 1994. Este Decreto en su artículo 5, estableció el sobreseimiento para todos los ti de delito fiscal que se crearon, siempre y cuando no existiera sentencia en firme y acusado pagara la totalidad de impuestos, multas, recargos y costas procesales. inclusión de la posibilidad de sobreseimiento prácticamente anulaba el espíritu de creación de esta ley, puesto que dejaba “las cosas como estaban”, ya que los evasores impuestos no tendrían nuevamente ninguna presión de tipo penal por la comisión de delitos. Esto provocó reacciones inmediatas de la opinión pública y principalmente Organismo Ejecutivo, principal propulsor de la ley del Delito Fiscal, por lo que dos c después, el 15 de diciembre, se aprobó el Decreto 68-94 por el Congreso de la Repúbl y el cual establecía excepciones para poder aplicar el sobreseimiento de los procesos.

Los casos en que este Decreto prohíbe la aplicación de la excusa absolutori sobreseimiento son:

²¹ Op. cit. Pag. 713

- a) Quien se apropie indebidamente de recursos provenientes de la aplicación del IVA;
- b) Los agentes retenedores que se apropien de las retenciones del Impuesto Sobre La Renta efectuadas conforme la Ley;
- c) Quien interne, venda o enajene de cualquier forma bienes importados sin haber satisfecho los impuestos de importación correspondientes (contrabando);
- d) Los funcionarios o empleados públicos que aparezcan vinculados en un proceso de delito fiscal, y;
- e) Los que induzcan a cometer delitos de defraudación tributaria.

Una observación importante la constituye el hecho que, cuando se describió en este nuevo Decreto que se excluía del sobreseimiento a “los funcionarios o empleados públicos...” ya no se incluyó a los **profesionales**, quienes figuraban en el artículo 273 “B” como propiciadores de agravante específico si cometían delito fiscal. Esto desvirtuó la figura de “agravante específico”, ya que con la posibilidad del sobreseimiento, la sanción de prisión podrá desvanecerse por completo.

A continuación se presenta el cuadro que ilustra cómo quedaron definidas las sanciones, responsabilidades y posibilidad de sobreseimiento de cada uno de los tipos de delito tipificados en los decretos 67-94 y 68-94:



Cuadro No. 7

Delito	Prisión	Multa	Responsable	Sobre- seimiento	Stati
Omitir declaraciones y pago de impuestos	Sí	Sí	El Propietario Los Representantes	Sí	Suspend por la C
No enterar el IVA percibido y las retenciones efectuadas	Sí	Sí	El Propietario Los Representantes	No	Vigente
Inducir al fisco a error en su derecho de recaudar los impuestos	Sí	Sí	El Propietario Los Representantes	Sí	Vigente
No emitir facturas o facturar con valor menor al precio real	Sí	Sí	El Propietario Los Representantes	Sí	Vigente
Funcionarios que no entreguen comprobante de ingreso fiscal	Sí	Sí	El funcionario público	No	Vigente
Utilizar mercaderías importadas con excenciones, para fines distintos	Sí	Sí	Los representantes	Sí	Vigente
Internar, vender o enajenar mercaderías sin pagar derechos	Sí	Sí	El Propietario Los Representantes	No	Vigente
Inducir a otra persona a cometer delitos tributarios	Sí	Sí	El inductor	No	Vigente

4.5 PRESUPUESTOS PARA PROCEDER

La ley estableció dos supuestos para proceder o no de forma directa a la acción penal producto de la comisión de un delito de tipo fiscal.

4.5.1 Acción penal directa

El primero de los supuestos consiste en que determinados delitos no pasarán por ningún proceso administrativo previo, y los responsables podrán ser encausados directamente por la vía penal. En estas circunstancias se encuentran:

- a) Quienes perciban o retengan tributos y les den un uso diferente en beneficio propio, de una empresa o de terceros (los casos más comunes son el IVA y las retenciones del impuesto sobre la renta);
- b) Quienes por razón del cargo que ocupen, omitan la emisión y entrega al contribuyente del comprobante de ingreso fiscal debidamente autorizado;
- c) Los profesionales, funcionarios, empleados públicos y otros nombrados por autoridad pública, cuando accionen, omitan o ayuden en la comisión de un delito fiscal; y;
- d) Cualquier otro delito cuya cuantía del incumplimiento pueda ser determinada con claridad, pero que el Código Tributario no establezca un procedimiento específico de tasación.

El procedimiento expresado por las propias autoridades del Ministerio Público, a partir de la presentación de la denuncia, se muestra a continuación.²²

²² Diario Siglo Veintiuno del 26/6/95, Página 6.

1. El Ministerio Público presenta ante el Juzgado de Asuntos fiscales, la formal denuncia en contra de las personas acusadas de defraudación, para que funja como controlador de la investigación.
2. La Fiscalía General de la Nación procede a solicitar la emisión de órdenes de aprehensión al Tribunal, contra quienes existan pruebas de defraudación.
3. Al hacerse efectiva la detención se llega a la fase de indagatoria y si el Juzgado lo estima pertinente, se dicta auto de prisión y de procesamiento; posteriormente, puede otorgarse una medida sustitutiva.
4. El Ministerio Público prosigue la investigación, para lo cual cuenta con un plazo de seis meses, de conformidad con las normas jurídicas respectivas, a partir del auto de procesamiento.
5. Vencido el término, la Fiscalía General de la Nación determina si presenta o no la acusación ante el Juzgado para que el caso sea llevado a debate público.
6. Interpuesta la acusación, el Tribunal dicta la apertura a juicio y remite el expediente a la Corte Suprema de Justicia para que se designe Tribunal de Sentencia, que puede ser cualesquiera de los existentes.
7. El Tribunal de Sentencia inicia los trámites para el juicio oral y, llegado el día, dictamina si es culpable o no la persona sindicada de defraudación tributaria.

4.5.2 Procedimiento de tasación previa, de conformidad con el Código Tributario

El Código Tributario establece en sus artículos 103 al 111 y artículos 145 al 150, los procedimientos a utilizar por la Administración Tributaria para la determinación de las distintas obligaciones tributarias. Estos son básicamente dos, y se refieren a la determinación de oficio de obligaciones pendientes cuando el contribuyente o responsable omite la presentación de declaraciones o bien no proporcione la información necesaria para establecer dichas obligaciones tributarias con claridad. Las opciones para esta determinación son:

- a) **Determinación de oficio sobre base cierta**, la cual se realiza tomando como base los libros, registros, documentación contable del contribuyente y cualquier otra información que pueda recabar de terceros, y;
- b) **Determinación de oficio sobre base presunta**, la cual se aplicará cuando el contribuyente o responsable se niegue a proporcionar la información y documentación requerida por la Administración Tributaria.

Contra las resoluciones de este tipo de determinación de obligaciones tributarias, proceden todos los recursos establecidos en el Código Tributario, los cuales son:

- Recurso de Revocatoria
- Recurso de Reposición
- Recurso de lo Contencioso Administrativo
- Recurso de Casación

Y una vez agotados, (o no interpuestos) todos estos recursos, entonces procede la acción penal iniciada con la denuncia al Ministerio Público, conforme el procedimiento señalado anteriormente.

4.6 TRIBUNALES FISCALES

Como un seguimiento lógico a la creación del Delito Fiscal, las autoridades del Ministerio de Finanzas Públicas promovieron la creación de tribunales especiales que tuvieran a su cargo el diligenciamiento de las denuncias presentadas por el Ministerio Público por defraudaciones tributarias.

De esa manera, conforme al Acuerdo Número 15-95 de la Corte Suprema de Justicia, publicado en el Diario Oficial el día 31 de marzo de 1995, se creó el Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal del Departamento de Guatemala, con la finalidad exclusiva de investigar los delitos incurridos con motivo de las obligaciones fiscales. En el considerando de dicha creación, la Corte Suprema de Justicia indicaba que la creación de dicho Juzgado se justificaba en el hecho que los órganos jurisdiccionales deben ajustarse a la naturaleza de las conductas que sean necesarias sancionar penalmente.

El Juzgado Séptimo de Primera Instancia Penal fue instalado oficialmente por la Presidencia del Organismo Judicial el día 6 de abril de 1995, contando con una asignación inicial de Un Millón Cuatrocientos Treinta Mil Quetzales (Q. 1.430,000), conforme el

Acuerdo No. 22-95 de la Corte Suprema de Justicia, publicado el día 19 de junio de 1995 en el Diario Oficial.

En la fecha de instalación, fueron presentados los primeros nueve casos por diversas anomalías en aspectos tributarios.²³ Y, a finales del mes de junio de 1995, es decir, tres meses después de su creación, de 29 casos en trámite en el Juzgado de Asuntos Fiscales, solamente 2 reportaban a detenidos por incurrir en delitos fiscales.²⁴

Los pocos resultados efectivos logrados en el primer trimestre de funcionamiento, obligaron a trabajar de una forma más coordinada a las autoridades del Ministerio de Finanzas Públicas y del Ministerio Público, así como adicionar otras medidas coercitivas permitidas en la ley, tales como el embargo de bienes de las personas consignadas por defraudación fiscal, a efecto de garantizar los montos defraudados al fisco.²⁵

4.7 RELACIÓN DEL DELITO FISCAL CON OTRAS LEYES VIGENTES

Aunque la creación del delito de defraudación tributaria vino a tipificar específicamente los delitos relacionados con el área fiscal, en los diferentes capítulos de el Código Penal de Guatemala, ya existían figuras legales que permitirían iniciar procesos penales a los infractores tributarios. A continuación se presentan algunos ejemplos:

²³ Diario de Centroamérica, 7 de abril de 1995. Página 2.

²⁴ Diario Siglo Veintiuno, 14 de junio de 1995. Página 8.

²⁵ Diario Siglo Veintiuno, 26 de junio de 1995. Página 6

4.7.1 Penas y sanciones por no enterar los impuestos percibidos o retenidos

En el capítulo VI del Código Penal, Decreto No. 17-73 del Congreso de la República, que se refiere a las Apropiações Indebidas, el artículo 272 establece que “Quien, en perjuicio de otro, se apropiare o distrajere dinero, efectos o cualquier otro bien mueble que hubiere recibido en depósito, comisión o administración, o por cualquier otra causa que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, será sancionado con prisión de seis meses a cuatro años y multa de cien a tres mil quetzales”.

Como puede observarse, claramente podría aplicarse este artículo a aquellos agentes retenedores del Impuesto sobre la Renta y de percepción del IVA que no enteren dichos impuestos a las cajas fiscales, ya que ellos reciben los impuestos con la obligación de entregarlos al fisco.

4.7.2 Sanciones y Penas por Inducir a Cometer Delitos

El Código Penal establece en el artículo 36, que son responsables penalmente por los delitos, “...quienes fuercen o induzcan directamente a otro a ejecutarlos”... y “quienes cooperan a la realización del delito, ya sea en su preparación o ejecución, con un acto sin el cual no se hubiere podido cometer” .

En este caso, ya existía una norma específica para el delito de Inducción, aplicable por ejemplo a la inducción a la apropiación indebida.

4.7.3 Sanciones y Penas a los Funcionarios Públicos

En el artículo 445 del Código Penal se establece el delito de Peculado, el cual lo comete el funcionario o empleado público que, por razón de sus funciones, sustraiga o consienta la sustracción de fondos públicos. La sanción será de prisión de tres a diez años y multa de quinientos a cinco mil quetzales.

También en este caso la Norma podría ser aplicada a los funcionarios que colaboraron con las “cajas fiscales fantasmas”, algunas de las cuales fueron descubiertas a finales del año 1994, y que motivaron en buena medida la inserción de un artículo específico en el Delito de Defraudación Tributaria.

4.7.4 Duplicidad de Penas con el Código Tributario

Al analizar las sanciones que quedaron vigentes en el Código Tributario Decreto 6-91 y las penas para los delitos tipificados en el Delito de Defraudación Tributaria, quedaron dos penas diferentes para un mismo delito. Por ejemplo, en el caso de retenciones del Impuesto sobre la Renta no enteradas a las cajas fiscales, el artículo 91 del Código Tributario establece como sanción una multa equivalente al 100% del impuesto retenido, en tanto que el Delito Fiscal establece una sanción de dos a seis años de prisión y multa igual al impuesto omitido. Ambas normas están totalmente vigentes, por lo que podría cobrarse, con base legal, dos veces la sanción de la multa.

Un análisis jurídico consiste en aplicar lo establecido por el artículo 90 del Código Tributario, el cual se sustenta en el principio de “*Non Bis in Idem*” (prohibición de

imponer doble pena) y que indica que si de la investigación apareciere la comisión de un delito, la Administración Tributaria no deberá imponer ninguna sanción y deberá trasladar el caso a un tribunal competente, en este caso al Tribunal Fiscal.

4.8 EL DELITO FISCAL EN OTROS PAISES

Como es lógico, la Legislación en Guatemala se ve influenciada por los avances que en esta materia se dan en otros países del mundo. Como complemento al análisis que se ha realizado en este capítulo, a continuación se presentan aspectos generales de las leyes que contienen el equivalente del Delito Fiscal en países como México, Estados Unidos y como un caso especial, Francia.

4.8.1 El Delito Fiscal en México

El Delito Fiscal está contenido en el capítulo II del llamado Código Fiscal de la Federación. Los principales actos tipificados como Delitos Fiscales son los siguientes.

a. Contrabando

Se establece una serie considerable de supuestos adicionales para la identificación del delito, incluyendo entre otros, sobrantes injustificados de mercaderías descargadas, aeronaves que aterricen en lugares no autorizados y la estadía de vehículos extranjeros fuera de zonas autorizadas. El delito de contrabando se sanciona con penas de prisión desde tres meses hasta nueve años.

Defraudación fiscal

Así se denomina a quien con engaños o errores omita el pago de alguna contribución al fisco federal mexicano. Algunas inclusiones en este tipo de delito las constituyen:

El hecho de aquellos prestadores de servicios que presenten erogaciones mayores que sus ingresos declarados en un mismo ejercicio fiscal y no puedan comprobar a las autoridades fiscales el origen de dichas discrepancias;

- b) Omitir presentar declaraciones de impuestos
- c) Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal

El delito de defraudación fiscal se sanciona con prisión de tres meses a nueve años, dependiendo del monto de lo defraudado.

Funcionarios Públicos que dispongan para sí de los Fondos Fiscales

Rompimiento de sellos y alteración de máquinas registradoras

Visitas de funcionarios a contribuyentes sin mandamiento escrito de autoridad competente.

Realizar actos jurídicos con dinero o bienes de actividades ilícitas.

Esta última tipificación contiene una lista de actividades ilícitas que buscan especificar la prohibición de realizar toda clase de operaciones con dinero proveniente, se refiere, de actividades como el narcotráfico y sub-facturación, alcanzando dichas

sanciones a las instituciones financieras depositarias y usuarias de ese dinero, específicamente señala a las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras, de factoraje, casas de cambio y otros intermediarios financieros cambiarios.

Sobreseimiento en el Delito Fiscal mexicano

En la legislación se prevé que los procesos por los delitos fiscales referidos sobreseerán “a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público” cuando los procesados paguen las contribuciones, sanciones y recargos. Sin embargo, dicha petición indica el Código, “se hará discrecionalmente”. Según el diccionario de Ciencias Jurídicas de Manuel Ossorio, un acto discrecional es producto de una “facultad discrecional”, entendida ésta como “... la que posee el órgano administrativo para obrar en determinada manera, cuando lo crea oportuno y con arreglo a su leal saber y entender para la mejor satisfacción de las necesidades colectivas”. Es decir, que es la Secretaría de Hacienda la única que tiene la potestad de decidir si elabora la petición de sobreseimiento de cada caso.

4.8.2 El Delito Fiscal en Estados Unidos

El Reglamento de Delitos sobre Impuestos -Tax Crime Statutes- contiene la tipificación, sanciones y penas aplicables a los diferentes delitos relacionados con

impuestos en los Estados Unidos. Este se divide en dos secciones principales: Delitos cometidos bajo el Código de Rentas Internas y Delitos relacionados con el Código Penal.

Los Delitos cometidos bajo el Código de Rentas Internas son:

1. Evasión de Impuestos

Contenida en la sección 7201 del Código, requiere la comprobación de que la evasión ha sido deliberada, es decir, un intento voluntario de violar o incumplir con obligaciones legales. Las sanciones van desde multas hasta prisión por cinco años. Las multas tienen una división entre personas individuales, con un máximo de US \$250,000 y de US \$500,000 para empresas.

2. Errores deliberados en el cobro y pago tardío de Impuestos

Bajo los supuestos de dudas razonables sobre la capacidad de pago en tiempo del contribuyente que no ha cumplido con las obligaciones fiscales. Las sanciones son las mismas que para evasión de impuestos.

3. Errores deliberados en el reclamo de impuestos y suministro de información

Contenidos en la sección 7203 del Código de Rentas Internas, y con los mismos rangos de sanciones y penas que la evasión de impuestos.



4. Falsa declaración de ingresos

La pena será prisión no mayor de 3 años y multas de US \$250,000 para personas individuales y de US \$500,000 máximo para empresas. (Sección 7206).

5. Suministrar documentación falsa

La pena para este delito es prisión no mayor de 1 año y multas de US \$100,000 para personas individuales y de US \$200,000 máximo para empresas. (Sección 7207).

Los Delitos relacionados con el Código Penal de Estados Unidos son nueve, dentro de los cuales están:

- .Conspiración
- Declaraciones falsas
- Falsas demandas
- Perjurio
- Fraude por correspondencia
- Soborno
- Inducción a cometer delitos.

Es muy importante la tipificación del delito de soborno, el cual sanciona desde el simple hecho de ofrecer “regalos”, “algún valor” o similar a algún funcionario, con el fin de intentar influenciarlo para cometer un acto de defraudación o violar la ley. La pena

establecida para este delito es de 15 años máximo de prisión y multas hasta por tres veces la cantidad de dinero defraudada o que se ha pretendido defraudar. Por supuesto, el funcionario que acepta el soborno, es igualmente penado por la ley.

En cuando al delito por inducción, también expertos legales en Estados Unidos afirman que este delito alcanza la actividad de los consultores en impuestos, cuando su actividad no está debidamente basada en la ley.²⁶

4.8.3 El Delito Fiscal en Francia

Indiscutiblemente, las culturas se reflejan en las diferentes legislaciones de los países. En el caso de Francia, las sanciones abarcan, no solamente el patrimonio y la limitación de libertad del individuo, sino también la sanción moral, el enfrentamiento del individuo que defrauda a su comunidad.

Se considera válido el transcribir textualmente el artículo 1741 del Código General de Impuestos de Francia:²⁷

Sin perjuicio de las disposiciones particulares estipuladas en la presente codificación, cualquiera que se haya fraudulentamente sustraído o haya tentado sustraerse fraudulentamente a la determinación o al pago total o parcial de los impuestos señalados en la presente codificación, ya sea que haya voluntariamente omitido presentar su declaración en los plazos

²⁶ Tax Management Inc., Detailed Analysis of Tax Crime Statutes 1994 Pag. A-13

²⁷ Informe de la XVIII Asamblea del CIAT. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1986. Pag.211-212

prescritos, ya sea que haya voluntariamente ocultado una parte de las sumas sujetas al impuesto, ya sea que haya planeado su insolvencia o puesto obstáculos mediante otras maniobras a la recolección del impuesto, ya sea actuando de cualquier otra forma fraudulenta, es merecedor, independientemente de las sanciones fiscales aplicables, a una multa de 5,000 a 250,000 francos y de encarcelamiento de uno a cinco años.

El Tribunal ordenará en todos los casos la publicación íntegra o extractos de los fallos en la Gaceta Oficial de la República francesa, así como en los diarios asignados por el mismo y su fijación íntegra o extractos de los mismos durante tres meses en los carteles reservados para la fijación de publicaciones oficiales del distrito en que los contribuyentes tienen su domicilio, así como en la puerta exterior del inmueble donde está ubicado el establecimiento o establecimientos profesionales de los contribuyentes. Los gastos de publicación y fijación de que se trata corren íntegramente por cuenta del sentenciado.

En caso de reincidencia en el plazo de cinco años, el contribuyente es penado con una multa de 15,000 a 700,000 francos y de encarcelamiento de cuatro a diez años y puede ser privado en todo o en parte, de los derechos cívicos dispuestos por el artículo 42 del Código Penal. La fijación y la publicidad del fallo son ordenados en las condiciones previstas en el párrafo precedente”.

CAPITULO 5

EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR FISCAL

El pago de impuestos representa para toda empresa, individual o jurídica, una importante área en la que se ponen en juego aspectos de vital importancia que inciden en el éxito o fracaso de las operaciones empresariales.

El Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, no es más que el otorgamiento al Estado de una parte de las ganancias obtenidas en la operación de un negocio. Si estas ganancias no han sido establecidas tomando en cuenta, de una forma adecuada, los aspectos fiscales que le son atinentes, la empresa podrá verse involucrada en dos situaciones:

- a) Pagar más impuesto del que en realidad le corresponde, mermando directamente el patrimonio del propietario o accionistas, o bien,

- b) Pagar menos impuesto del que corresponde, con los consecuentes problemas de sanciones y penas que varían desde multas hasta prisión y cese de actividades de las empresas, de acuerdo a las sanciones fiscales puestas en vigor recientemente.

Por la inconveniencia que representa cualquiera de los dos extremos descritos, las empresas solicitan constantemente los servicios del Contador Público y Auditor para



obtener una adecuada Planeación Fiscal, pues es considerado el profesional más idóneo para esta actividad por el amplio conocimiento que adquiere en la interpretación y aplicación de las diferentes leyes impositivas en Guatemala.

5.1 PLANEACION FISCAL Y MORAL TRIBUTARIA

5.1.1 Diferencias entre Evasión Fiscal y Elusión Fiscal

Mínimizar los impuestos a pagar por parte de las empresas, se logra principalmente de dos maneras: **La Evasión Fiscal y la Elusión Fiscal.**

Se ha visto en el Capítulo 3 de este trabajo, que la **Evasión Fiscal** es un acto ilegal, y que constituye un intento deliberado de subestimar las utilidades gravables con el objeto de pagar menos impuestos. La **Elusión Fiscal**, por el contrario, se logra mediante la planificación adecuada de los acontecimientos, las actividades y las transacciones financieras, dentro de los límites establecidos por las Leyes Fiscales promulgadas por el Congreso de la República.²⁸

5.1.2 Planeación Fiscal

La Planeación Fiscal es definida por el Lic. Marco Vinicio Jiménez como “El proceso por medio del cual el Contador Público y Auditor, en su función de asesor fiscal, a través de diversos estudios y evaluaciones, propone al empresario un esquema

²⁸ Solomon, Vargo, “Principios de Contabilidad” Editorial Harla, México 1988, Pag. 817

positivo razonable, que incluye diversas alternativas de acción ante las diferentes situaciones impositivas que normalmente se le presentarán en el transcurso de las operaciones.”²⁹

Las áreas que deben incluirse dentro de la planeación fiscal van desde la decisión cuál forma de organización será la más recomendable para la empresa, hasta la adecuada utilización de los “escudos fiscales”, los cuales son deducciones permitidas en distintas Leyes y que, utilizados razonablemente, proporcionan a los propietarios o inversionistas la posibilidad de minimizar los pasivos por impuestos, lo que permite disponer un mayor capital de trabajo en beneficio no sólo de los propietarios de los recursos, sino de toda la actividad productiva que pueda generarse.

ASPECTOS RELACIONADOS CON LA ETICA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

Se ha hecho énfasis en que la planeación fiscal, como un servicio profesional prestado por el Contador Público y Auditor, es un proceso que se enmarca dentro de las leyes Fiscales existentes. A continuación se presentan algunos aspectos contenidos dentro del Código de Normas de Etica Profesional, el cual es de observancia general para

Marco Vinicio Jiménez, Tesis “Asesoría Fiscal para una Compañía Subcontratista Petrolera por un CPA Guatemala”. Pág. 110. USAC 1994

todos los Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas universidades del país, y que tienen una relación directa con la actividad de Consultoría y Asesoría Fiscal.

Actuación en Función del Interés Nacional

- “Es obligación del profesional cumplir y observar que se cumplan las Leyes del país”.
- “Es incompatible la actuación del profesional, cuando ésta implique aceptar administrar, avalar, representar o asesorar empresas no autorizadas para operar en el país, o cuando comprendan operaciones no reveladas en el proceso de autorización”.

Responsabilidad Profesional

- Se considera que el Contador Público y Auditor falta a la responsabilidad profesional le corresponde cuando: “Omite un hecho importante que conozca y es necesario manifestar”.

Responsabilidad hacia Quien Contrata los Servicios

- “El Contador Público y Auditor rechazará participar en la planeación y ejecución de actos contrarios a la ética”.³⁰

³⁰ Código de Normas de Ética Profesional. IGCPA. 1986.

5.3 OPINION DE LOS PROFESIONALES QUE SE DEDICAN A LA CONSULTORIA FISCAL

La creación del Delito de Defraudación Tributaria, contenida en los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República, los cuales modifican el Código Penal de Guatemala, incluyeron también la figura de “Inducción al Delito Tributario”, la cual establece igual pena al evasor como a todo aquel que *induzca* a cometer delitos tributarios. Aunque la Consultoría Fiscal en ningún momento induce a la comisión de delitos, esta actividad, que es inherente a la profesión podría verse afectada por el riesgo que una opinión profesional en materia de impuestos sea interpretada en forma distinta por las autoridades fiscales, y por lo tanto, ser considerada como un acto de inducción a la defraudación tributaria.

Como un elemento adicional para evaluar esta posibilidad, se realizó una investigación entre Contadores Públicos y Auditores a efecto de conocer su opinión al respecto.

5.3.1 El Estudio de Investigación

5.3.1.1 Objetivos

5.3.1.1.1 Objetivo General

- Conocer cuál es el efecto de la vigencia del Delito Fiscal en las actividades de Asesoría/Consultoría Fiscal que realiza el Contador Público y Auditor



5.3.1.1.2 Objetivos Específicos

Determinar:

- a) Usuarios más frecuentes de los servicios de Consultoría
- b) Formas en que regularmente se presentan los informes o se atiende la Consultoría
- c) Grado de conocimiento de los alcances de la Ley de Defraudación Tributaria
- d) Conocimiento del Delito de Inducción tipificado dentro del Delito Fiscal
- e) Si la vigencia del Delito Fiscal le ha hecho variar la forma de presentar los informes de Consultoría/Asesoría
- f) Opinión sobre si la actividad de Consultoría/Asesoría en materia fiscal podría correr el riesgo de tipificarse como Inducción a cometer defraudación tributaria
- g) Opinión que le merece como Profesional, la vigencia del Delito Fiscal en Guatemala.

5.3.1.2 La Muestra

5.3.1.2.1 El Universo

Tomando como base que todo Contador Público y Auditor es potencialmente un Consultor de Impuestos, se estableció un universo de 2.400 profesionales de esta área

istrados en el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y ministradores de Empresas.³¹

.1.2.2 Especificaciones Técnicas

Nivel de Confianza del 68%, equivalente a una desviación estándar bajo la curva normal.

Margen de error permitido del 7%.

.1.2.3 Determinación del Tamaño de la Muestra y Selección de sus Elementos

Aplicando estadísticamente los factores especificados, se determinó una muestra equivalente a 50 Contadores Públicos y Auditores. Para poder obtener una incidencia del 10% respecto a los profesionales que activamente presten servicios de Consultoría fiscal, se seleccionaron a 50 profesionales que se anuncian como Auditores y Consultores Impuestos en el Directorio Telefónico.

.1.3 Metodología

Se elaboró un cuestionario para recopilar las opiniones de los profesionales revistados, los cuales fueron posteriormente tabulados, codificados y procesados a través de sistema de procesamiento de datos.

dato proporcionado en Información del Colegio de Profesionales de las CCEE.



5.3.1.4 Análisis de los Resultados Obtenidos

a.) Sexo y Nivel Académico

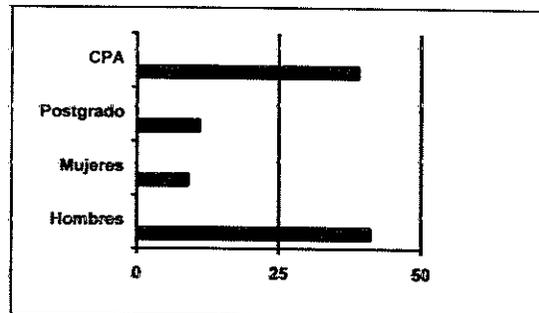
Cuadro No. 8

	<i>Total</i>	<i>Nivel de Estudios</i>	
		<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	50	11	39
Hombres	41	9	32
%	82%	81.8%	82%
Mujeres	9	2	7
%	18%	18.2%	18%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

Un 22% de los Consultores declaró poseer estudios de postgrado o maestría algún área relacionada con las Ciencias Económicas.

Gráfica No. 9



b) Usuarios de los Servicios de Asesoría/Consultoría

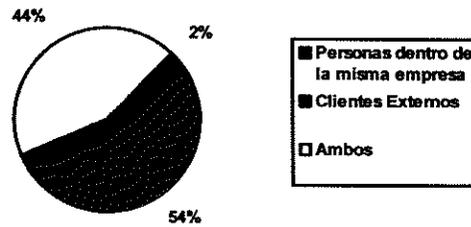
Cuadro No. 9

	<i>Total</i>	<i>Nivel de Estudios</i>	
		<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	50	11	39
Personas dentro de la misma empresa	1	0	1
%	2%	0%	2%
Clientes Externos	27	7	20
%	54.0%	63.6%	51.3%
Ambos	22	4	18
%	44.0%	36.4%	46.2%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

El 98% de los Consultores presta los servicios a clientes externos, lo que incrementa la responsabilidad de sus opiniones en la materia.

Gráfica No. 10



c) Forma de Presentar o Atender Regularmente los Servicios de Asesoría

Cuadro No. 10

	<i>Total</i>	<i>Nivel de Estudios</i>	
		<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	50	11	39
Por escrito	17	2	15
%	34.0%	18.2%	2%
En forma oral	5	0	5
%	10.0%	0.0%	51.3%
Ambos	28	9	19
%	56.0%	36.4%	46.2%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

Nueve de cada diez Consultores atiende o presenta los informes de asesoría en forma escrita, lo que es concordante con los servicios que se presta en la mayoría de los casos a clientes externos.

Dentro de la opción "ambos", también se incluye aquellos profesionales que imparten seminarios, talleres y conferencias relacionadas con temas fiscales.

Grado de Conocimiento de la Ley de Defraudación Tributaria

Cuadro No. 11

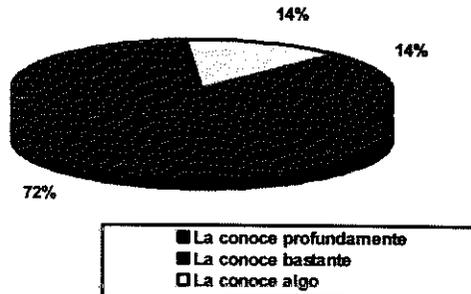
	<i>Nivel de Estudios</i>		
	<i>Total</i>	<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	50	11	39
La conoce profundamente	7	2	5
%	14.0%	18.2%	12.8%
La conoce bastante	36	9	27
%	72.0%	36.4%	69.2%
La conoce algo	7	0	7
%	14.0%	0.0%	18.0%

fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

El 86% de los Consultores declara tener un grado de conocimiento adecuado sobre la Ley de Defraudación Tributaria recientemente promulgada. Este grado de conocimiento permite dar validez a las preguntas posteriores relacionadas con aspectos específicos del Delito Fiscal.

Entre el 14% de los profesionales que declaran "conocer algo" la Ley, opinaron diversas razones para ello, pero ninguna coincidente entre sí.

Gráfica No. 11
Grado de Conocimiento
Ley de Delito Fiscal



e) Conocimiento del Delito Especial por Inducir a la Defraudación

Cuadro No. 12

	<i>Total</i>	<i>Nivel de Estudios</i>	
		<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	50	11	39
Sí lo conoce	42	8	34
%	84.0%	72.7%	87.2%
No lo conoce	8	3	5
%	16.0%	27.3%	12.8%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

Cuatro de cada cinco Consultores afirman conocer el nombre de un delito especial contenido dentro de la Ley del Delito Fiscal, el cual castiga a quien induce a come

defraudación tributaria. Al preguntarseles el nombre específico de ese delito, los profesionales contestaron:

f) Nombre del Delito Especial por Inducir a Cometer Defraudación

Cuadro No. 13

	<i>Total</i>	<i>Nivel de Estudios</i>	
		<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	42	8	34
Omitir Ingresos	2	0	2
%	4.8%	0.0%	5.9%
Inducción	8	0	8
%	19.0%	0.0%	23.5%
No emitir facturas	7	0	7
%	16.7%	0.0%	20.6%
Fraude	3	0	3
%	7.1%	0.0%	8.8%
Apropiación indebida	8	2	6
%	19.0%	25%	17.7%
Otras menciones	14	6	8
%	33.3%	75%%	23.6%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

A pesar que el 84% de los profesionales declara tener un buen grado de conocimiento del Delito de Defraudación Tributaria, sólo un 19% de los Consultores

identifica debidamente el nombre del Delito de Inducción. Otro porcentaje considerable opina que los Delitos de Apropiación Indevida y de No emitir facturas corresponden al Delito preguntado.

g) La vigencia del Delito Fiscal, le ha hecho variar la forma de presentar sus informes de Asesoría

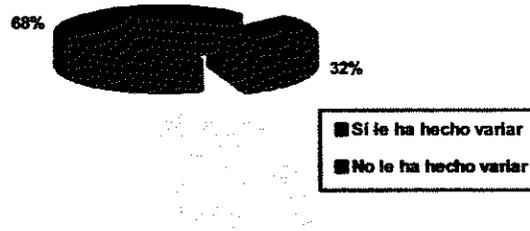
Cuadro No. 14

	<i>Total</i>	<i>Nivel de Estudios</i>	
		<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	50	11	39
Sí le ha hecho variar	16	2	14
%	32.0%	18.2%	35.9%
No le ha hecho variar	34	9	25
%	68.0%	81.8%	64.1%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

Dos de cada tres profesionales no han variado la forma de atender o entregar los informes de asesoría fiscal que les son solicitados. Uno de cada tres Consultores sí lo ha hecho, motivado por la vigencia del Delito Fiscal. Ese 32% de los profesionales en los que sí ha incidido la vigencia de la Ley, externó diferentes motivos, no coincidentes entre sí. La única respuesta que alcanzó una coincidencia significativa fue "*porque ahora es muy delicado / hay riesgo de delito*"; así opinó el 19% de los Consultores que sí han variado la forma de presentar informes debido a la vigencia del Delito Fiscal.

Gráfica No. 12
Efecto del Delito Fiscal en
la Forma de Asesoría



En relación al 68% de los profesionales que no han variado los procedimientos de entrega de informes o de atender las consultas fiscales, el 50% de ellos opina que no deben hacer ninguna variación porque "la asesoría que se proporciona está basada en la Ley".

h) Consideración sobre la Existencia de Riesgo de Delito de Inducción en las Actividades de Asesoría y Consultoría

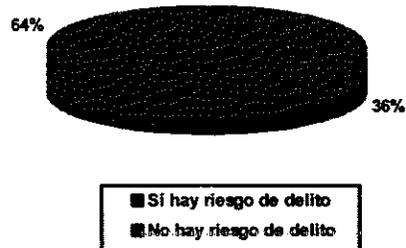
Cuadro No. 15

		<i>Nivel de Estudios</i>	
		<i>Total</i>	<i>Postgrado</i>
Base	50	11	39
Sí hay riesgo de delito	18	4	14
%	36.0%	36.4%	35.9%
No hay riesgo de delito	32	7	25
%	64.0%	63.6%	64.1%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

Los resultados son totalmente congruentes con la pregunta relacionada a la forma de presentar informes de asesoría fiscal.

Gráfica No. 13



En términos generales, un 36% considera que sí hay riesgo de delito, y el razonamiento para dicha opinión se resume en el siguiente cuadro:

i) Razones por las que Opina que Sí Hay Riesgo de Delito de Inducción

Cuadro No. 16

	<i>Nivel de Estudios</i>		
	<i>Total</i>	<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	18	4	14
Puede interpretarse no apegado a la Ley	5	1	4
%	27.8%	25.0%	28.6%
Al Fisco le interesa captar más recursos	2	0	2
%	11.1%	0.0%	14.3%
No dar una asesoría basada en ley	3	1	2
%	16.7%	25%	14.3%
Otras menciones	8	2	6
%	44.4%	50.0%	42.9%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

La principal inquietud de los Consultores que opinan que sí existe riesgo de inducción en las actividades de Consultoría y Asesoría Fiscal, se centra en el hecho que alguna recomendación pueda no ser interpretada apegada a la Ley (27.8%).

En cuanto a las razones de por qué el 64% de los Consultores piensa que no hay riesgo que la actividad pueda ser catalogada como delito fiscal, las opiniones se muestran a continuación:

j) Razones para considerar que No Hay Riesgo de Inducción

Cuadro No. 17

	<i>Total</i>	<i>Nivel de Estudios</i>	
		<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	32	7	25
La asesoría es basada en Ley	13	3	10
%	40.6%	42.9%	40.0%
La asesoría no es para defraudar	4	0	4
%	12.5%	0.0%	16.0%
El cliente toma la decisión	3	0	3
%	9.4%	0.0%	12.0%
La evasión no es responsabilidad del CPA	3	1	2
%	9.4%	14.3%	8.0%
Otras razones	9	3	6
%	28.1%	42.8%	24.0%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

En la respuesta que soporta la opinión que no hay riesgo de inducción, los profesionales adicionan al razonamiento anterior que la “asesoría siempre está basada en la Ley”, (40.6%) algunos conceptos que tienen incidencia de respuestas, tales como el que la responsabilidad de una eventual evasión es total “responsabilidad del cliente”, ya que “el es quien toma la decisión”. Ambas respuestas representan en conjunto el 18.9% de las opiniones en general.

k) Opinión que le Merece la Vigencia del Delito Fiscal en Guatemala

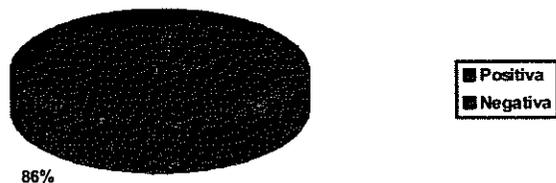
Cuadro No. 18

	<i>Nivel de Estudios</i>		
	<i>Total</i>	<i>Postgrado</i>	<i>CPA</i>
Base	50	11	39
Positiva	43	10	33
%	86.0%	90.9%	84.6%
Negativa	7	1	6
%	14.0%	9.1%	15.4%

Fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

Existe una aprobación considerable (86%) a la vigencia del Delito Fiscal en Guatemala por parte de los profesionales que se dedican a la Consultoría en esta materia.

Gráfica No. 14

Opinión sobre
El Delito Fiscal 14%

Además de conocer esa opinión positiva, se presenta a continuación las razones e el 86% de los profesionales Consultores opine en forma positiva:

) Por qué Opina en Forma Positiva sobre El Delito Fiscal en Guatemala

Cuadro No. 19

	Total	Nivel de Estudios	
		Postgrado	CPA
Base	43	10	33
Conscientiza sobre la tributación/Conciencia fiscal	6	1	5
%	14.0%	10.0%	15.1%
Más ingresos para el fisco/Más desarrollo del país	7	0	7
%	16.3%	0.0%	21.2%%
Obliga a cumplir con la ley/con las obligaciones tributarias	7	3	4
%	16.3%	30.0%	12.1%
Evitará la evasión y defraudación tributarias	8	2	6
%	16.0%	20.0%	18.1%
Tiene mucho impacto psicológico/causa temor	4	1	3
%	8%	10.0%	9.1%
Otras razones	11	3	8
%	22.0%	30.0%	24.2%

fuente: Investigación de campo realizada en Julio 1995, ciudad de Guatemala.

Dentro de la variedad de razones presentadas para afirmar los aspectos positivos de la vigencia del Delito Fiscal en Guatemala, pueden agruparse las respuestas “Conscientiza sobre la tributación/Conciencia fiscal”, y “Más ingresos para el fisco/Al desarrollo del país” como dos opiniones que representan un pensamiento totalmente positivo en favor de la nueva Ley, sin que necesariamente se invoque las medidas coercitivas que la misma lleva implícitas. Este punto de vista agrupa al 30% las opiniones.

Por otra lado, las respuestas “Obliga a cumplir con la ley/con las obligaciones tributarias”; “Evitará la evasión y defraudación tributarias” y “Tiene mucho impacto psicológico/causa temor”, conforma en conjunto un 40% del total de las razones argumentadas, y hacen énfasis en los efectos que conseguirá la Ley, producto de la fuerza coercitiva de la misma.

CONCLUSIONES

1. Los fines primordiales del Estado consisten en garantizar la impartición de la justicia y los derechos fundamentales del hombre. La naturaleza de los impuestos está íntimamente ligada a la naturaleza y fines del Estado mismo. Sin embargo, la historia del mundo en general y de Guatemala en particular, muestra que muchas veces los impuestos recaudados se han utilizado para fines muy diferentes, desvirtuando los objetivos de los mismos y afectando la conciencia tributaria del contribuyente en una forma considerable.
2. La moral o conciencia tributaria no es una acción aislada, sino una reacción del contribuyente para evitar acciones negativas en su contra. La moral o conciencia tributaria de los contribuyentes es negativa, y propicia la evasión fiscal, cuando el Estado no da muestras evidentes de utilizar adecuadamente los impuestos recaudados, así como propiciar un sistema tributario simple, que fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.
3. Guatemala es uno de los países de América Latina con más bajo nivel de recaudación de impuestos. El índice de elasticidad del ingreso fiscal, como un elemento de análisis del comportamiento tributario, indica que en los años de 1993 y 1994, los ingresos tributarios no han crecido en la misma proporción que el

crecimiento del producto interno bruto. Este análisis permite concluir que una de las principales causas en el bajo nivel de la carga tributaria en Guatemala lo constituye la evasión fiscal.

4. Como consecuencia de el alto nivel de evasión fiscal en los años 1993 y 1994, se promulgaron en Diciembre de 1994 reformas al Código Penal de Guatemala, que crearon el Delito de Defraudación Tributaria. Este delito sanciona con multas y privación de libertad a los autores e inductores de delitos específicamente tipificados en materia fiscal, a la vez que se crearon Tribunales Fiscales los que tienen como finalidad exclusiva la investigación de delitos incurridos en dicha materia. El grado de éxito en la labor de estos tribunales especiales consistirá, en buena medida, de la adecuada selección de jueces expertos en las materias contable y jurídico-tributaria.

5. En Guatemala ya existían leyes anteriores a las reformas que crearon el Delito Fiscal, que podrían ser utilizadas en materia de impuestos. El mismo Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República, contiene normas que sancionan las apropiaciones indebidas, la inducción, el peculado y otros delitos que, por extensión, pueden aplicarse a infracciones tributarias. La creación del Delito Fiscal es producto de la necesidad de implantar una nueva figura jurídica coercitiva que, por nueva, no demuestre su ineficacia al momento de su aplicación.

Si no existen a corto plazo casos concretos de sentencias de prisión a los evasores de impuestos, el Delito Fiscal pasará sencillamente a formar parte del grueso de leyes que existen en Guatemala y que son inoperantes debido a que no existe voluntad política para su aplicación.

6. Existe un grado considerable de riesgo que la actividad de asesoría y consultoría fiscal por parte del Contador Público y Auditor, sea afectada por el Delito de Inducción contenido en las reformas que crearon la Defraudación Tributaria. Aunque la actividad de Consultoría Fiscal en ningún momento induce a cometer delitos de defraudación, existe el riesgo de que las autoridades fiscales interpreten de manera distinta la asesoría brindada por el Contador Público y Auditor a sus clientes. El estudio realizado entre Contadores Públicos y Auditores que se dedican a la Consultoría Fiscal, revela que el 95% de los Consultores atiende o entrega sus informes de Asesoría en forma escrita. El 36% de los Consultores opina que sí existe riesgo de delito de inducción en la actividad de Asesoría.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a los Organismos Ejecutivo y Legislativo, un profundo análisis de los destinos que actualmente están establecidos para los impuestos recaudados de los contribuyentes. Un énfasis especial debe realizarse en los subsidios vigentes en la legislación, para verificar que los objetivos que se logren a través de estos subsidios, se enmarquen verdaderamente entre los fines esenciales que persigue el Estado.
2. Se recomienda al Organismo Legislativo cumplir a cabalidad la obligación constitucional de exigir a la Contraloría de Cuentas el detalle y justificación de los ingresos y egresos de las finanzas públicas presentados para su aprobación por el Organismo Ejecutivo. La moral tributaria de los contribuyentes será mejorada solamente con la certeza de que los impuestos recaudados están siendo correctamente utilizados.
3. Se recomienda al Ministerio de Finanzas Públicas propugnar por la pronta emisión de un cuerpo de leyes fiscales coherentes, que eliminen todos los vacíos legales y las inconsistencias derivadas de las continuas modificaciones a las leyes tributarias, y de los artículos suspendidos en las leyes y reglamentos por la Corte

de Constitucionalidad, ya que la simplificación del sistema tributario es vital para el combate de la evasión fiscal.

4. Se recomienda a todas las autoridades educativas brindar el apoyo necesario al programa de Educación Fiscal recientemente aprobado por el Organismo Ejecutivo, a efecto de educar, formar y fomentar a todos los niveles de la educación, la importancia, legitimidad y efecto de los impuestos en la sociedad.
5. Se recomienda a las autoridades del Organismo Judicial, realizar un adecuado estudio de los profesionales idóneos para la impartición de justicia en materia fiscal, así como cobrar debida conciencia que el éxito en la actuación de los Tribunales Fiscales dependerá en gran parte de la pronta atención que se otorgue a los casos que ya están siendo presentados por Delitos de Defraudación Tributaria.
6. Se recomienda a los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría que se dediquen a labores de Asesoría y Consultoría Fiscal, realizar un análisis profundo de las reformas al Código Penal que contienen la creación del Delito de Defraudación Tributaria, a efecto de minimizar los riesgos de Delito de Inducción en la atención e informes de sus actividades de Asesoría y Planeación Fiscal.





BIBLIOGRAFIA

**ASESORIA FISCAL E IMPLANTACION DEL SISTEMA CONTABLE PARA
UNA COMPAÑIA SUBCONTRATISTA PETROLERA POR UN CPA EN
GUATEMALA.** Lic. Marco Vinicio Jiménez Andrade, Tesis USAC 1994.

CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

CODIGO PENAL. Decreto 17-73 del Congreso de la República.

CODIGO TRIBUTARIO. Decreto 6-91 del Congreso de la República.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Decreto No. 26-92 del Congreso de la
República.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Decreto No. 37-92 del Congreso
de la República.

**MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.** Decretos Nos. 60-94 y 61-94 del
Congreso de la República.



REVISTA AUDITORIA Y FINANZAS No. 86. Instituto Guatemalteco de Contadores
Públicos y Auditores, enero 1994.

CODIGO DE NORMAS DE ETICA PROFESIONAL. Instituto Guatemalteco de
Contadores Públicos y Auditores, 1986.

**ESTUDIO ECONOMICO Y MEMORIA DE LABORES DEL BANCO DE
GUATEMALA.** Años 1990 - 1991 - 1993 - 1994.

SEMINARIO EL DELITO FISCAL . Lic. Alfonso Orozco ; Lic. Oscar Chile Monroy.
Febrero 1995.

**DOCUMENTO SOBRE CONFERENCIA TALLER DE ACTUALIZACION
FISCAL.** Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 1995.

DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES. Manuel
Ossorio. Editorial Heliasta Srl. Argentina 1981

LOS LIMITES DE LOS IMPUESTOS. Luis Pazos. Editorial Diana, México 1991.
8a. Edición.

DICCIONARIO LAROUSSE USUAL. Ramón García Pelayo. Ediciones Larousse,
México 1979.

**EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS.** Centro Interamericano de Administradores Tributarios, -CIAT-
. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid España. 1986.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD. Solomon/Vargo/Schroeder. Editorial Harla, S.A.
México, 1988.

CARTAS ECONOMICAS NOS.. 88 - 93 Y 137. Centro de Investigaciones
Económicas Nacionales -CIEN-. Guatemala, 1990-1994

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. México, 1992

REVISTA DEL CIAT 1984-1985 . Informe de la Asamblea de 1984, editado en la
ciudad de Panamá, 1986.

DETAILED ANALYSIS OF CRIME STATUTES . Tax Management, Inc., Estados
Unidos, 1994.





A N E X O S







1000