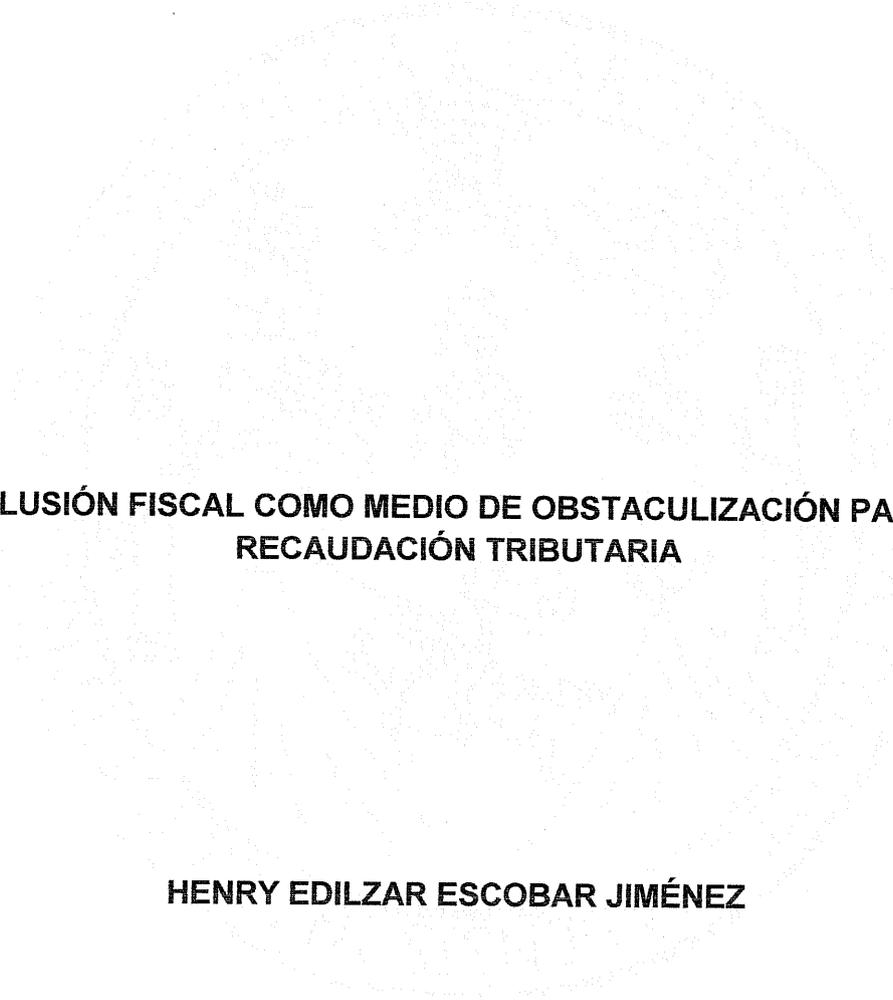


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**LA ELUSIÓN FISCAL COMO MEDIO DE OBSTACULIZACIÓN PARA LA  
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

**HENRY EDILZAR ESCOBAR JIMÉNEZ**

**GUATEMALA, AGOSTO 2012**

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

**LA ELUSIÓN FISCAL COMO MEDIO DE OBSTACULIZACIÓN PARA LA  
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**HENRY EDILZAR ESCOBAR JIMÉNEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, agosto 2012

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

<b>DECANO:</b>	<b>Lic. Avidán Ortiz Orellana</b>
<b>VOCAL II:</b>	<b>Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi</b>
<b>VOCAL III:</b>	<b>Lic. Luis Fernando López Díaz</b>
<b>VOCAL IV:</b>	<b>Br. Modesto José Eduardo Salazar Diéguez</b>
<b>VOCAL V:</b>	<b>Br. Pablo José Calderón Gálvez</b>
<b>SECRETARIA:</b>	<b>Licda. Rosario Gil Pérez</b>

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Omar Rafael Ramírez Corzo
Vocal:	Lic. José Alejandro Alvarado Sandoval
Secretario:	Lic. Guillermo Díaz Rivera

**Segunda Fase:**

Presidente:	Licda. Rosa Herlinda Acevedo Nolasco
Vocal:	Lic. Juan Carlos López Pacheco
Secretario:	Lic. José Alejandro Alvarado Sandoval

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y Contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Publico).



# CORPORACIÓN DE ABOGADOS Y NOTARIOS ESPECIALIZADOS

12 Calle 1-25 zona 10 oficina 312 3er. Nivel Edificio Géminis Diez  
Telefax. 23380330, 23380331, 23380349, 23380350  
corporación\_profesional@yahoo.es



Guatemala, 16 de marzo de 2011.

**Licenciado**

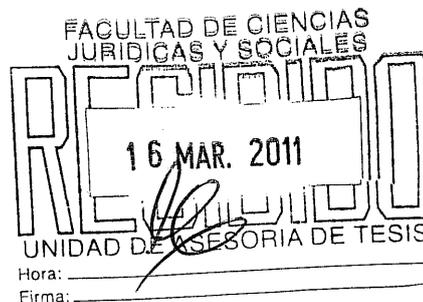
**Luis Efraín Guzmán Morales**

**Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Su Despacho**



**Respetable Licenciado Guzmán:**

Me honra informarle que en cumplimiento de la designación recaída sobre mi persona como Asesora de Tesis, según resolución proferida por la Unidad de Tesis a su digno cargo de fecha, diecinueve de julio del año dos mil seis, del bachiller **HENRY EDILZAR ESCOBAR JIMÉNEZ**, quien elaboró el trabajo de investigación intitulado "**LA ELUSIÓN FISCAL COMO MEDIO DE OBSTACULIZACIÓN PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**"; por tal razón previo a emitir el **DICTAMEN** correspondiente, hago la siguiente exposición:

He realizado la revisión de la investigación y en su oportunidad he sugerido algunas correcciones de tipo gramatical y de redacción, que consideré en su momento eran necesarias para mejor comprensión del tema que se desarrolla y después de la revisión encomendada, le doy a conocer:

- a) El sustentante utilizo un contenido técnico y científico adecuado, mediante la obtención de la información jurídica y doctrina correcta. Además, empleó un lenguaje apropiado y acorde; haciendo uso de los distintos pasos correspondientes al proceso de investigación.
- b) En el desarrollo de la tesis, fueron empleados los métodos de investigación que a continuación se detallan: analítico, con el que se estableció las causas, naturaleza y efectos de la elusión fiscal en el sistema tributario guatemalteco; el sintético, indico sus características; el inductivo, dio a conocer que en Guatemala la falta de una adecuada legislación en materia tributaria ha creado vacíos que dificultan la recaudación de impuestos por parte de la Administración Tributaria y el deductivo, indico la problemática actual.
- c) Las técnicas de investigación utilizadas en la misma fueron la documental y de fichas bibliográficas, con las cuales se recolecto la suficiente información doctrinaria y jurídica para su posterior desarrollo.
- d) En cuanto a la redacción, la misma se adapta por completo a los capítulos. La hipótesis formulada, comprobó fehacientemente la importancia de analizar las



# CORPORACIÓN DE ABOGADOS Y NOTARIOS ESPECIALIZADOS

12 Calle 1-25 zona 10 oficina 312 3er. Nivel Edificio Géminis Diez  
Telefax. 23380330, 23380331, 23380349, 23380350  
corporación\_profesional@yahoo.es



consecuencias de la Elusión Fiscal como medio de obstaculización para la recaudación tributaria en la sociedad guatemalteca.

- e) El contenido técnico y científico de la tesis, indica los fundamentos jurídicos que informan el tema investigado. Los objetivos dieron a conocer lo esencial de analizar la Elusión Fiscal como medio de obstaculización para la recaudación tributaria.
- f) La tesis contribuye de manera científica a la ciudadanía guatemalteca y es de útil consulta para estudiantes y profesionales, y en ella se señala un extenso contenido relacionado con la problemática existente.
- g) En relación a las conclusiones y recomendaciones, se redactaron sencillamente y constituyen supuesto valido que define lo esencial de estudiar la Elusión Fiscal como medio de obstaculización para la recaudación tributaria.
- h) Se utilizo una bibliografía adecuada y actualizada. Que a la sustentante le indique la necesidad de llevar a cabo distintas correcciones a su introducción, índice, capítulos y bibliografía; encontrándose de acuerdo en llevar a cabo las correcciones sugeridas. En los capítulos que conforman la presente investigación se toman referencias de autores tanto nacionales como extranjeros que detalla en la bibliografía.

En el trabajo asesorado se observa la aplicación de técnicas y la metodología adecuada (proceso deductivo e inductivo), lo cual permite comprobar en su totalidad la hipótesis formulada.

Por tal razón y en virtud de que la tesis reúne los requisitos legales del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Publico, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el tramite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Publico de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo de usted, deferentemente.

**Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez**  
**Abogada y Notaria**  
**Colegiada 5,956**

Gladys Elizabeth Monterroso  
Velásquez de Morales  
Abogada y Notaria

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

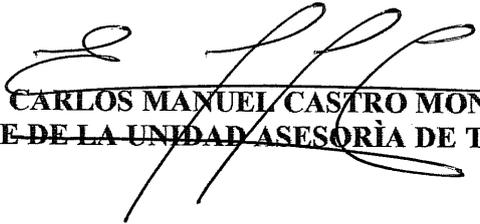
Edificio S-7, Ciudad Universitaria  
Guatemala, Guatemala



**UNIDAD ASESORIA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veinticinco de agosto de dos mil once.

Atentamente, pase al ( a la ) LICENCIADO ( A ): **MARA YESENIA LÓPEZ CAMBRÁN**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del ( de la ) estudiante: **HENRY EDILZAR ESCOBAR JIMÉNEZ**, Intitulado: **“LA ELUSIÓN FISCAL COMO MEDIO DE OBSTACULIZACIÓN PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA”**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: “Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estime pertinentes”.

  
**LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORIA DE TESIS**



cc. Unidad de Tesis  
CMCM/ jrvc.

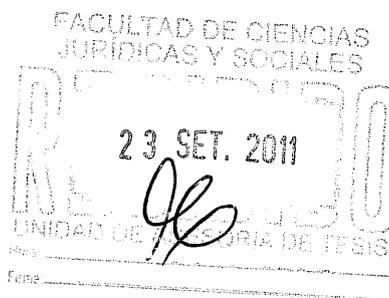


*Licenciada Mara Yesenia López Cambrán*  
*Abogada y Notaria*

*Edificio Multifinanzas*  
*3av. 8-37 zona 9, Of. 23*  
*Guatemala C.A.*  
*Tels. 2339-1780 al 84*

Guatemala 14 de Septiembre de 2011

Licenciado  
Carlos Manuel Castro Monroy  
Jefe de la Unidad de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho



Respetable Licenciado Castro:

De manera más atenta me dirijo a usted con el objeto de dar respuesta a la designación recaída sobre mi persona como Revisora de Tesis proferida por la Unidad a su digno cargo del Bachiller **HENRY EDILZAR ESCOBAR JIMÉNEZ**, investigación titulada "**LA ELUSIÓN FISCAL COMO MEDIO DE OBSTACULIZACIÓN PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**" y en esa virtud, manifiesto a usted lo referente a la revisión efectuada al trabajo ya singularizado, con base al Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la manera siguiente:

- a) **El carácter científico-técnico** del informe de tesis, se encuentra en el contenido dogmático y doctrinario del mismo, producto del análisis de libros de texto y las obras de tratadistas y autores diversos que versan sobre el derecho tributario, como una disciplina que está en constante evolución.
- b) **La metodología** empleada por el estudiante en el desarrollo de su trabajo, se basa fundamentalmente en el Método Inductivo, el cual le ha servido para conducir sus aseveraciones más elementales hacia la comprobación de su hipótesis en el sentido que en Guatemala, la falta de una adecuada legislación en materia tributaria ha creado vacíos que dificultan la recaudación de impuestos por parte de la Administración Tributaria. El Método Deductivo, especialmente en la exposición de temas, permitiendo de esta manera la estructuración del trabajo de lo general a lo particular. El Método Analítico en cuanto establecer las causas, naturaleza y efectos de la elusión fiscal en el sistema tributario guatemalteco. El Método Histórico por medio del cual se estableció el origen de los tributos y por ende de las infracciones tributarias entre ellas la elusión fiscal. **La técnica empleada** es la investigación bibliográfica observada

principalmente en la abundante referencia de autores nacionales y extranjeros que enriquece el trabajo y que contribuye a profundizar en el tema investigado

c) **La redacción** de todo el trabajo es clara y adecuada a la naturaleza de estas investigaciones que exige el normativo mencionado.

d) **La contribución científica** la constituye un estudio desde mi punto de vista profundo que permite analizar una de las formas de infracciones tributarias como lo es la elusión fiscal.

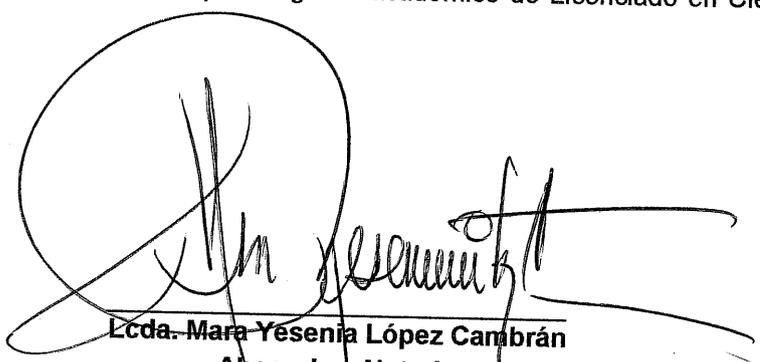
e) **Las conclusiones** se ajustan a la hipótesis inicial en cuanto a que los contribuyentes en su afán de pagar menos impuestos se valen de vacíos en las leyes tributarias para eludir sus obligaciones en materia fiscal lo que dificulta una adecuada recaudación tributaria. En cuanto a las **recomendaciones**, propone el sustentante que se hagan estudios más minuciosos en un esfuerzo conjunto de la Administración Tributaria y el Organismo Legislativo para detectar los posibles focos de elusión fiscal en nuestra legislación y excluirlos de la misma así como también crear constantes campañas de cultura tributaria dirigidas hacia los contribuyentes para combatir este problema.

f) **La bibliografía** se determina que es ajustada y acorde al tema planteado. En los capítulos que conforman la presente investigación se toman referencias de autores tanto nacionales como extranjeros lo que enriquece la detallada bibliografía.

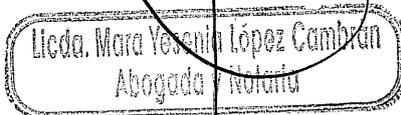
He guiado personalmente al sustentante, aplicando los métodos y técnicas apropiadas para resolver la problemática mencionada, con lo cual comprueba la hipótesis planteada conforme a la proyección científica de la investigación.

El trabajo de tesis en cuestión, reúne los requisitos legales proscritos, razón por la cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que el mismo pueda continuar con el trámite correspondiente, para su posterior evaluación, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,



Licda. Mara Yesenia López Cambrán  
Abogada y Notaria  
Colegiada 6,073





FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria  
Guatemala, Guatemala

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, cuatro de junio de dos mil doce.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de el estudiante HENRY EDILZAR ESCOBAR JIMÉNEZ intitulado LA ELUSIÓN FISCAL COMO MEDIO DE OBSTACULIZACIÓN PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

CEHR/iycr



## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por darme la vida, la salvación, el consuelo y la inteligencia.
- A MIS PADRES:** Por su amor incondicional y su apoyo.
- A MI HERMANO:** Por ser mi mejor amigo.
- A MIS ABUELITOS, TÍOS Y PRIMOS:** Por sus sabios consejos y palabras de aliento.
- A MIS AMIGOS:** A quienes les deseo éxitos en la vida, compañeros en este camino.
- A :** La Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, magnífica casa de estudios.



## ÍNDICE

Pág.

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

### CAPÍTULO I

1. El derecho tributario y su importancia.....	1
1.1. Finanzas públicas.....	2
1.2. La actividad financiera del Estado.....	2
1.3. Fuentes de los recursos del Estado.....	8
1.4. El poder financiero.....	9
1.4.1. Clases del poder financiero.....	10
1.5. Concepto de derecho financiero.....	11
1.5.1. Independencia del derecho financiero respecto al derecho administrativo.....	14
1.5.2. El derecho financiero como rama del derecho público.....	15
1.5.3. División del derecho financiero.....	17
1.5.3.1. Derecho tributario.....	17
1.5.3.2. Derecho patrimonial del Estado.....	18
1.5.3.3. Derecho monetario.....	18
1.5.3.4. Derecho presupuestario.....	18
1.6. Derecho tributario.....	19
1.6.1. Objeto del derecho tributario.....	23
1.6.2. Fuentes del derecho tributario.....	24



	<b>Pág.</b>
1.6.3. Principios del derecho tributario.....	25
1.6.3.1. Principio de legalidad o de reserva.....	25
1.6.3.2. Principio de capacidad contributiva.....	26
1.6.3.3. Principio de generalidad.....	27
1.6.3.4. Principio de Igualdad.....	27
1.6.3.5. Principio de proporcionalidad.....	29
1.6.3.6. Principio de no confiscación.....	29
1.6.3.7. Principio de comodidad.....	30
1.6.3.8. Principio de economía.....	30
1.6.3.9. Principio de no doble tributación.....	30
1.7. Criterios de interpretación de las normas tributarias.....	31
1.7.1. La interpretación de las normas tributarias y la administración tributaria.....	32
1.7.2. Unidad de criterio en la administración tributaria.....	33

## **CAPÍTULO II**

2. La tributación.....	35
2.1. Gasto público.....	37
2.2. Los ingresos públicos.....	38
2.2.1. Clasificación de los ingresos.....	39
2.3. El tributo.....	42
2.3.1. Clasificación de los tributos.....	44
2.3.1.1. Los impuestos.....	45



	<b>Pág.</b>
2.3.1.2. Los arbitrios.....	50
2.3.1.3. Las contribuciones especiales y contribuciones especiales por mejoras.....	50
2.4. Relación jurídico -tributaria.....	51
2.5. La obligación tributaria.....	53
2.5.1. Elementos de la obligación tributaria.....	55
2.5.1.1. El hecho generador.....	55
2.5.1.2. Sujeto activo.....	55
2.5.1.3. Sujeto pasivo.....	56
2.5.1.4. Objeto.....	58
2.6. Sistema tributario guatemalteco.....	59

### **CAPÍTULO III**

3. Infracciones tributarias.....	61
3.1. Naturaleza jurídica de la infracción tributaria.....	62
3.2. Elementos de la infracción tributaria.....	62
3.3. La sanción tributaria.....	63
3.3.1. Clasificación de las sanciones tributarias.....	64
3.3.1.1. Dinerarias.....	64
3.3.1.2. No dinerarias.....	64
3.4. Reincidencia.....	64



	<b>Pág.</b>
3.5. Pago extemporáneo de los tributos retenidos.....	66
3.6. La mora.....	67
3.7. Omisión en el pago de tributos.....	68
3.8. La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.....	69
3.9. Incumplimiento de las obligaciones formales.....	71
3.10. Otras infracciones tributarias.....	78
3.11. El ilícito tributario.....	82
3.11.1. Defraudación tributaria.....	83
3.11.2. Apropiación indebida de tributos.....	87
3.11.3. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.....	88
3.12. Principales leyes en materia tributaria.....	91
3.13. Evasión y elusión tributaria.....	92
3.13.1. Evasión tributaria.....	92
3.13.1.1. Medición de la evasión.....	93
3.13.2. Elusión fiscal.....	94
3.14. Diferencia entre evasión y elusión fiscal.....	95

## CAPÍTULO IV

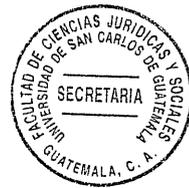
4. La elusión fiscal como medio de obstaculización de la recaudación tributaria.....	97
---	----



	<b>Pág.</b>
4.1. Naturaleza jurídica de la elusión fiscal.....	97
4.2. Elusión lícita.....	100
4.3. Fundamento de la licitud de la elusión .....	103
4.4. Elusión ilícita.....	103
4.5. Elusión fiscal y la economía de opción.....	106
4.6. Efectos que produce la elusión.....	108
4.7. Las normas antielusivas.....	109
4.8. Algunas formas y procedimientos de afectar el pago de los impuestos, que implica la violación de las leyes tributarias.....	111
4.8.1. No inscribirse.....	111
4.8.2. Traslado de rentas a otra persona.....	112
4.8.3. Uso de normas legales (ejemplo reinversión de utilidades).....	112
4.8.4. Empresas off shore.....	113
4.8.5. Uso de constancias de exención.....	113
4.8.6. Otras formas.....	114
4.8.6.1. Impuesto al Valor Agregado.....	114
4.8.6.2. Impuesto Sobre la Renta.....	114
4.9. Caracterización de la elusión fiscal.....	115
4.9.1. Acción racional.....	115
4.9.2. Acción con conducta dolosa.....	115
4.9.3. Acción con intención dolosa premeditada.....	116



	<b>Pág.</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>119</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>121</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>123</b>



## INTRODUCCIÓN

La presente investigación desarrolla y analiza las causas que motivan a los pequeños contribuyentes a realizar ciertas prácticas y actos que podrían describirse como elusión fiscal lo cual dificulta la recaudación tributaria, situación que ha sido sometida a distintos debates por ser un tema difícil de establecer en cuanto su realización, aunque es un hecho que en el sistema tributario guatemalteco existe, por lo que es necesario que se tomen medidas para su inclusión en los distintos cuerpos legales para establecer medidas contra esta práctica.

La hipótesis formulada en el presente trabajo establece que las causas principales de la elusión fiscal por parte de los pequeños contribuyentes son el ánimo de pagar menos impuestos por parte del sujeto pasivo del tributo y la legislación pobre en esta materia lo que rebaja su carga tributaria al mínimo, lo que dificulta la recaudación de la misma.

Los objetivos consisten en establecer cuáles son las causas de la obstaculización en la recaudación tributaria a través de la elusión fiscal por los pequeños contribuyentes y cómo influye todo esto en la defraudación tributaria, así como determinar el grado de conocimiento que tienen los pequeños contribuyentes acerca de las distintas formas de defraudación tributaria, determinar el conocimiento de los pequeños contribuyentes en lo referente al tema de la elusión fiscal, conocer los diferentes medios que utilizan ciertos contribuyentes para la realización de la elusión fiscal, visualizar en qué grado afecta la elusión fiscal en la recaudación tributaria así como probar la hipótesis formulada al respecto.

El presente trabajo de investigación se encuentra desarrollado en cuatro capítulos; en el primer capítulo, comprende lo relacionado al derecho tributario y su importancia, las finanzas públicas, la actividad financiera del estado, el poder financiero y como el estado genera recursos y gestiona los mismos para la adecuada satisfacción de necesidades de la población; el segundo capítulo define lo que es la tributación, los ingresos públicos así como su clasificación, la relación jurídico tributaria y un breve análisis de la situación del sistema tributario guatemalteco; el capítulo tercero contiene lo referente a las infracciones y sanciones tributarias, así como una síntesis de las

normas que regulan esta materia; en el cuarto capítulo se desarrolla el tema de la elusión fiscal y como los estudiosos de la misma la han considerado a través de la historia con sus efectos, así como algunos ejemplos de la misma en nuestra legislación y la diferencia entre elusión y evasión fiscal.

La teoría que sirve de fundamento a la presente investigación es la teoría negativa de la elusión fiscal que establece que la realización por parte de los contribuyentes de la misma constituye una forma de infracción tributaria con base al fraude de ley que dicha práctica representa. En cuanto a la metodología a utilizar el método deductivo será y utilizado en el presente trabajo de investigación en los primeros capítulos del mismo, en lo referente a aspectos doctrinarios como lo es la doctrina tributaria, formas de defraudación tributaria en el análisis de dichos conceptos, el método histórico a su vez será utilizado al momento de analizar la evolución del sistema tributario guatemalteco, el método jurídico será importante en la presente investigación al momento de abordar e interpretar normas jurídicas relacionadas con el tema en cuestión, el método analítico que consiste en descomponer un todo en sus elementos o partes para estudiar cada una de ellas por separado para poder comprender los distintos fenómenos será utilizado en el estudio de distintas causas y efectos que produce el fenómeno de la elusión fiscal, el método sintético será utilizado al momento de formular las conclusiones del presente trabajo.

A través de la técnica bibliográfica y documental, se analizaron los fundamentos del derecho tributario y de la elusión fiscal haciendo un análisis de la legislación vigente, lo cual fue sintetizado, dando como resultado el presente trabajo de tesis, esperando que el mismo sea de utilidad a los estudiosos del derecho financiero y estudiantes en general.

Es de mucha importancia tratar la problemática de la elusión fiscal en Guatemala para evitar posibles fraudes de ley para poder mantener un sistema tributario funcional y que responda a la necesidad del estado de agenciarse de recursos en beneficio de la población en el cumplimiento de sus fines.



## CAPÍTULO I

### 1. El derecho tributario y su importancia

Al encontrarse nuestro sistema tributario en constante cambio debido a reformas aprobadas por los legisladores, resulta de gran trascendencia mantenerse actualizado en el conocimiento y aplicación de las leyes tributarias a fin de implementar una adecuada defensa del ordenamiento tributario que contribuya a la legalidad en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, para prevenir cualquier discrepancia con el fisco para agilizar la recaudación y evitar posibles infracciones a los deberes formales.

La característica de una imposición bajo los principios del estado de derecho está exactamente en la disciplina de la relación tributaria por medio de la norma jurídica.

La ley otorga al Estado la pretensión o derecho de exigir de quien está sometido a la norma, una prestación pecuniaria que llamamos de tributo, que es resultante del poder de tributar. El derecho tributario es así un derecho de levantamiento pecuniario entre los particulares, sin embargo, disciplinado sobre la base de los principios del estado de derecho.

A continuación trataremos el tema de las finanzas públicas un poco más ampliamente teniendo en cuenta aspectos que conllevan este tema.



## **1.1.- Finanzas públicas**

En su acepción más amplia, el término finanzas públicas se relaciona con la recaudación de ingresos que efectúa el Estado, dirigidos a financiar las erogaciones o gastos realizados por éste en el cumplimiento de sus funciones; sin embargo, este concepto, dista mucho de precisar con exactitud la definición actual de finanzas públicas.

Por ello, puede afirmarse que las finanzas públicas, suelen ser definidas como el arte y la ciencia de administrar dinero, comprendida por un conjunto de actividades dirigidas a arbitrar recursos económicos, en aras de alcanzar el cumplimiento de los objetivos y finalidades diseñadas con anterioridad. Por tanto, son un conjunto de operaciones dirigidas a la recaudación de ingresos y a sus aplicaciones.

Resulta imperativo distinguir, desde el punto de vista subjetivo, las diferencias sustanciales que existen entre las finanzas públicas y las privadas, las cuales, si bien es cierto convergen en la utilización de medios o instrumentos que tienen por objeto proveer recursos, los fines que persiguen se distinguen notablemente.

## **1.2.- La actividad financiera del Estado**

Para la realización de sus fines el estado debe llevar a cabo muchas otras funciones, tanto en lo referente a la selección de necesidades y objetivos como en lo relativo a la

obtención de medios, ya sean pecuniarios o de otro tipo y a la gestión de ellos. Lo que aquí interesa destacar es que la actividad financiera en la época actual no tiene como única finalidad la obtención de ingresos suficientes para cubrir el gasto público sino que pretende, además, impulsar la economía dirigiéndola y regulándola, aspecto en que la relaciones entre el derecho y la economía se entrelazan de tal manera que son difíciles de disociar.

Sáinz de Bujanda ha destacado la naturaleza compleja de la actividad financiera, “la cual tiene un carácter político, por las características del ente que lo produce y los fines que se persiguen, económico, por los medios empleados y jurídico por la forma en que actúa y se desenvuelve.”<sup>1</sup>

Las teorías económicas han considerado la actividad como un fenómeno de carácter económico. Sin embargo las diferentes corrientes pueden destacarse dos principales: “la primera de ellas considera la actividad financiera como una forma o modalidad de la actividad económica; la segunda fija su atención en los métodos y objetivos a los que debe ajustarse la actividad financiera para que se le pueda considerar instrumento de una política económica racional.”<sup>2</sup>

Entre la primera se distinguen las teorías cameralistas de los siglos XVI a XVIII que consideraban la actividad financiera como si se tratara de una actividad económica individual, con la diferencia de que el sujeto principal es el Estado; pero a la cual le son

---

<sup>1</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, **Sistema de derecho financiero**, Pág.122.

<sup>2</sup> **Ibíd.** Pág. 125.

aplicables los principios y normas de derecho privado. Más tarde, la escuela clásica inglesa formulo diversas teorías para explicar la actividad financiera: la del cambio, que se basa en la idea de que el Estado proporciona servicios públicos a cambio de las prestaciones que le otorgan las economías individuales, esto es, los impuestos; la teoría del consumo la cual sostiene que la actividad financiera es un acto de consumo del Estado; la conocida como teoría de la producción, que concibe al Estado como factor de producción que aporta bienes y servicios públicos; por último, la teoría marginalista, la cual sostiene que ciertas necesidades tienen que ser satisfechas comunitariamente.

La segunda corriente, a la que pertenecen casi todos los teóricos modernos del derecho financiero, sostiene que no hay que fundamentarse en la naturaleza económica de la actividad financiera sino que hay que centrarse en los efectos que dicha actividad produce y en los fines hacia lo que es posible encaminarla; así surge una rama positiva que sería la economía financiera y una rama normativa o política financiera. La rama positiva se mueve en la esfera de los que es, y metodológicamente se trata de una aplicación de la teoría económica; por lo contrario, en el aspecto normativo no se analizan los efectos que se producen, sino las medidas que han de adoptarse, la forma en que hay que ordenar los instrumentos financieros para obtener los efectos que se consideran deseables en función de los fines previamente elegidos.

Sáinz de Bujanda también había advertido que cualquiera que fueran los supuestos en los que la actividad financiera surgiera, esta es una manifestación de la actividad

política. Más aún, la actividad financiera no puede ser subsumida en los esquemas económicos, porque cuando el Estado actúa lo hace siempre con un cálculo político, esto es ponderando el conjunto de variables que determinan en su confluencia el óptimo de una decisión sustancialmente política.

La orientación que persiga esta actividad económica dependerá obviamente del concepto que de ella se tenga por parte de la autoridad, orientación que a grandes rasgos será partidaria de la neutralidad o intervención del Estado en la economía de la nación, y que determinará el alcance y contenido de la política fiscal, la que a su vez reúne al conjunto de decisiones que asume el Estado en relación a los ingresos y gastos públicos. Hoy, sin embargo, se encuentra extendido el concepto por el cual el Estado no sólo debe perseguir el financiamiento de los distintos gastos públicos, sino que además debe actuar o, derechamente, intervenir, a fin de obtener objetivos netamente económicos o sociales, buscando asegurar el bienestar social, incentivar la redistribución de la riqueza, el desarrollo de determinados sectores productivos, el pleno empleo, etc. De este modo la actividad financiera del Estado se constituye en un instrumento tanto para cubrir las necesidades públicas como para lograr la intervención estatal en la economía, llevando de paso a constituir al Estado en un importante agente económico.

La política fiscal por tanto tiene tres clases de objetivos:

- a) De asignación de bienes privados y bienes sociales.
- b) De distribución del ingreso y de la riqueza.



c) De estabilización de precios y empleos.

Algunos elementos de la política fiscal actuarán además como un estabilizador automático de la economía y ello por cuanto, si la economía está en auge, aumentarán los ingresos de las personas y de las empresas y disminuirán los subsidios estatales, lo que obviamente determinará una mayor recaudación de impuestos a las rentas y a las ventas, lo que a su vez determinará un menor ingreso disponible y un menor gasto privado. Por el contrario, al entrar la economía en una fase recesiva, disminuirán los impuestos y aumentarán los subsidios, motivando un aumento del gasto privado. Los hechos anteriores pueden observarse en el caso de impuestos progresivos, seguros de desempleo, y programas de asistencia social. Lo mismo ocurrirá con decisiones de política fiscal discrecional como planes de empleo, de obras públicas, establecimiento de impuestos específicos etc.

Podemos decir que la actividad financiera se desarrolla en tres grandes momentos:

En una primera fase la conforman todas las decisiones o acciones del Estado que tienen por fin primordial dotarlo de una masa de recursos monetarios que lo pongan en la capacidad de encarar una cobertura financiera de los bienes y servicios que haya de brindar a la sociedad. Recursos que pueden ser obtenidos de distintas fuentes y de diversas formas jurídicas, en unos casos acudiendo a su poder de imperio por ejemplo y también imponiendo determinados tributos, en otros casos enajenando bienes que son parte de su patrimonio y obteniendo como contraprestación un precio o bien

acudiendo a los mercados financieros tanto nacionales como extranjeros y obteniendo una suma de dinero vía crédito.

En un segundo momento la actividad financiera se integra a partir de un conjunto de acciones y decisiones en materia de gasto público, lo que implica la aplicación de los recursos monetarios obtenidos en la primera fase al financiamiento de los bienes y servicios públicos.

Las decisiones estatales en materia de ingreso y gasto público por supuesto que deberán estar armonizadas, lo que implica que la toma de una decisión en uno de tales ámbitos necesariamente habrá de hacerse tomando en consideración la repercusión que genera en el otro. El presupuesto constituye la herramienta institucional que posibilita esta armonización.

Una tercera fase de la actividad financiera la conforman las acciones y decisiones estatales concernientes a la gestión o administración de su patrimonio, es decir, del cúmulo de bienes y derechos que conforman el activo del Estado y que requieren ser debidamente administrados.

Podríamos resumir que la actividad financiera del estado gira en torno a tres ejes o instituciones: el ingreso, el patrimonio y el gasto.

A continuación veremos cómo el estado se agencia de recursos.



### 1.3.- Fuentes de los recursos del Estado.

Se ha dicho hasta ahora que el Estado dedicará sus recursos a solventar o cubrir el gasto público que en gran medida está ordenado en función de satisfacer necesidades colectivas indivisibles. También, estos recursos estarán destinados a lograr diversos objetivos sociales o económicos. Por recursos del Estado debemos entender todos los ingresos de cualquier naturaleza económica o jurídica, ingresos que el Estado obtiene a través de diversos medios:

- a) A través de la gestión de patrimonio. El Estado puede realizar cualquier acto jurídico que le esté expresamente permitido y de ellos se pueden obtener ingresos. Se trata de recursos derivados de la gestión de bienes de dominio público, bienes de dominio privado, utilidades de empresas estatales, de su privatización, de los monopolios fiscales en ciertos países.
- b) El Estado como persona jurídica es susceptible de contraer obligaciones pudiendo en consecuencia obtener recursos mediante créditos.
- c) El Estado como poder soberano está en situación de imponer multas y penas pecuniarias.
- d) Asimismo, en ejercicio de su soberanía el Estado puede establecer tributos y perseguir su cumplimiento en forma forzada. En efecto, de un poder tributario,

a través de la cuál está en situación de crear y establecer tributos, es decir, prestaciones pecuniarias obligatorias, y cuyo cumplimiento es obtenido coactivamente. Este poder tributario en consecuencia emana de la condición de soberanía del Estado, y cuyo ejercicio es posible comprobar tanto en el nacimiento o creación de cada tributo, entregada al poder legislativo, como en el control y fiscalización de su cumplimiento, ordinariamente radicada en un organismo administrativo, ligado al poder ejecutivo.

#### **1.4.- El poder financiero**

En cuanto al significado del poder financiero en la actualidad se le considera una manifestación de su poder político en el ámbito concreto de la actividad financiera. El poder financiero se debe de entender como la capacidad de ordenar jurídicamente la actividad financiera, esto es, la obtención de recursos económicos por los entes públicos y la gestión de los mismos así como su posterior gasto para satisfacer las necesidades económicas públicas. La manifestación más relevante del poder financiero aunque no es la única es la capacidad de dictar normas jurídicas para ordenar la actividad financiera, esto es la obtención de recursos económicos por los entes públicos.

Por lo que respecta a la estructura del poder financiero hay que decir que tratándose, de un conjunto de competencias constitucionalmente atribuidas a determinados entes públicos es preciso establecer la estructura de cada estado y ver qué entidad de orden

estatal puede ser titular del poder financiero así cuando se trate de una comunidad organizada dentro de un estado centralizado como es el caso de Guatemala la Constitución Política le otorgará la titularidad del poder financiero con exclusividad al Estado. Por el contrario si se trata de una comunidad política organizada en un Estado descentralizado, en el que se reconocen diversos entes públicos de base territorial con autonomía política previamente otorgada por la constitución lo que es lógico pues sería necesario dotarles de poder financiero para el cumplimiento de sus fines.

Todo esto dentro del marco del estado de derecho con apego a la legislación.

#### **1.4.1- Clases del poder financiero**

##### **a) Poder financiero originario**

Es aquel que se encuentra establecido en la Constitución es la potestad que tiene el estado como único ente capaz de crear y exigir el pago de tributos.

##### **b) Poder financiero derivado**

Es aquel reconocido en normas de menor jerarquía que la norma constitucional.

El poder financiero debe ser ejercido dentro del marco de la ley situación que le compete al derecho financiero.



## 1.5.- Concepto de derecho financiero

Para el ejercicio de sus funciones, el Estado requiere de los medios económicos que le permitan su realización. La idea del “bien común” no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para efectuar sus actividades. Todo ello implica el gran número de recursos que requiere el Estado para cubrir sus necesidades.

Las finanzas públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, que se manifiesta en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de las actividades que le permitirán la consecución de sus fines, todo esto regulado en el marco de normas del derecho financiero.

A lo largo de la historia varios teóricos se han encargado del estudio de esta disciplina jurídica quienes la han definido de la siguiente manera:

Para Sáinz de Bujanda el derecho financiero es “La Rama del Derecho Publico interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales y institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.”<sup>3</sup>

Para Giuliani Fonrouge “el derecho financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto

---

<sup>3</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, **Ob. Cit**; Pág.476.

jurídico de la actividad financiera del estado diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye una disciplina integrante del derecho público.”<sup>4</sup>

Este jurista de origen argentino hace además un aporte valioso a la definición de derecho financiero diciendo que el mismo constituye una rama del derecho público.

Otro estudioso que aborda el tema es Francisco de la Garza quien establece que el derecho financiero “es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares ya sean deudores o acreedores del Estado.”<sup>5</sup>

Otro punto que hay que mencionar es que para su estudio la división científica utilidades del derecho exige que cada uno de los conjuntos de normas que se estudian separadamente se aglutine en torno a un núcleo, un aspecto, un sujeto, una actividad, etc. En definitiva, algo suficiente para que se pueda admitir la sistematización como científica y no como completamente convencional. Unas veces son determinados sujetos (administraciones públicas, comerciantes, que dan lugar al derecho

---

<sup>4</sup> Giuiani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág.31.

<sup>5</sup> de la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág.15.

administrativo o al derecho mercantil); otras, un aspecto concreto de la actividad social (como la confrontación entre sujetos que origina el derecho procesal), y, por citar un último ejemplo, puede resultar suficiente la naturaleza de la actividad de determinados sujetos (el carácter privado de las personas físicas y determinadas personas jurídicas, por ejemplo). El derecho financiero tiene como objeto de análisis una determinada actividad de los entes públicos que es, como hemos indicado antes, la obtención y gasto de los recursos monetarios. Este elemento u objeto común da a los grupos de normas una cohesión suficiente que permite su tratamiento y estudio científicos. En ocasiones los conjuntos normativos (grupos de normas) a que nos referimos están presididos por unos principios propios que facilitan la relimitación de tales normas y que da al conjunto una sustantividad y coherencia mayores.

En el estado actual de la ciencia jurídica (en su sistematización) no todas las normas que integran los conjuntos a que nos venimos refiriendo están presididas por los mismos principios, en consecuencia, la naturaleza de tales normas es diversa o, para ser más precisos, algunas normas que se separan de la naturaleza que es común al grupo: el derecho civil tiene normas de carácter necesario, lo mismo puede afirmarse del derecho mercantil; el derecho administrativo (como derecho de los entes públicos) regula en ocasiones la actividad privada de tales entes; hay casos de la obtención de recursos monetarios por las administraciones públicas a través de figuras jurídicas privadas y no por el ejercicio del poder tributario o por la emisión de deuda pública, etc.

En resumen, tampoco desde el juego y el alcance de los principios, y, en consecuencia,

desde la naturaleza de las normas que están en su área puede hablarse de una homogeneidad absoluta. Solo de una afinidad y coherencia suficientes para permitir una sistematización científica.

En definitiva, una definición que abarca casi todos los aspectos es la siguiente:

“El Derecho Financiero es un conjunto de principios y normas que regulan los tributos, la deuda pública, la moneda, la previsión y realización del gasto público y su control.”<sup>6</sup>

#### **1.5.1.- Independencia del derecho financiero respecto al derecho administrativo**

Dentro de la clásica concepción de la división de funciones u órganos del Estado, corresponde a la administración ser el actor, el que ejercita diariamente la actividad financiera. Por eso, no debe sorprendernos que se quiera encuadrar al derecho financiero como parte del derecho administrativo. Sin embargo, según Bereijo. “existen sustanciales diferencias.”<sup>7</sup>

En primer lugar, el derecho financiero se ocupa de la actividad financiera del Estado, que como expresamos con anterioridad, es distinta de una actividad administrativa. Lo primero supone principalmente en obtener ingresos y efectuar gastos. Pero, ¿para qué? para satisfacer necesidades públicas. En otras palabras, para que funcione la administración, para atender los servicios de salud, educación, construcción de

---

<sup>6</sup> Calvo Ortega Rafael. **Derecho tributario parte general**. Pág. 44.

<sup>7</sup> Rodríguez Bereijo Álvaro. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Pág. 47.

carreteras, el pago de obligaciones del Estado, la seguridad nacional, el pago e misiones diplomáticas, etc. Es entonces, el medio no el fin. El derecho financiero tiene, fundamentalmente, un carácter instrumental.

En segundo lugar se diferencia del derecho administrativo por los medios utilizados: bienes de intercambio, dinero. Finalmente, un tercer elemento que diferencia la actividad financiera de la administrativa, el fin que la primera persigue: procurar recursos al Estado y emplearlos eficientemente.

Lo anteriormente expuesto, no debe ni puede llevarnos a pensar en una total separación. El derecho administrativo y el derecho financiero tiene una relación muy estrecha y el derecho es una unidad, dentro de la cual no podemos hablar de una independencia absoluta.

Además ambas ramas pertenecen al derecho público como señalamos anteriormente.

### **1.5.2.- El derecho financiero como rama del derecho público**

El derecho financiero como una disciplina jurídica, que se ocupa de los problemas legales de la organización financiera del Estado, en el que asume el papel de sujeto activo, por ser quien determina las reglas del juego, por lo que el derecho financiero, como rama del derecho público interno, que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, regula los procedimientos

de recepción de ingresos y de ordenación de los gastos y pagos, que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines. En base a lo anterior, podemos señalar los siguientes elementos de esta área del derecho

- a) Es parte del derecho público, ya que su finalidad es la unidad del Estado y como tal regular relaciones en las que prima el interés colectivo sobre el individual.
- b) Es instrumental, en relación a que tanto el gasto como el ingreso no son finalidades en sí mismos, sino que cambia de sentido cuando se aplican al logro de finalidades públicas.
- c) Está compuesto por otras ramas del derecho, ya que como parte del mismo se pueden distinguir ramas o disciplinas de suma importancia por su extensión y complejidad, como el derecho presupuestario y el derecho tributario. El derecho financiero es por lo tanto una rama del derecho público y en consecuencia como tal manifiesta este elemento a todas las relaciones jurídicas que quedan bajo su imperio.

Desde el nacimiento del estado de derecho, todas las constituciones del mundo, establecen las normas financieras en lo que se refiere a la organización del Estado, desde la aplicación del presupuesto, la administración y empleo de los recursos públicos, los órganos de fiscalización, y la relación jurídico tributaria que se da entre el estado y los particulares.



### **1.5.3.- División del derecho financiero**

Definido esto, es necesario conocer el contenido del derecho financiero es decir, como se define metodológicamente para estudiar las manifestaciones de la actividad financiera del Estado. Las ramas del derecho financiero, consideradas por la doctrina son: derecho tributario, derecho patrimonial del Estado (servicios públicos y empresas estatales), derecho monetario y derecho presupuestario.

#### **1.5.3.1.-Derecho tributario**

También llamado “derecho impositivo” o “derecho fiscal”, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

Comprende dos partes:

##### **-Parte general:**

Comprende los principios generales que regulan la potestad tributaria del Estado y sus límites, comprendiendo normas de organización administrativa en concordancia con las garantías constitucionales.

##### **- Parte especial:**

Corresponde a los estatutos especiales que regulan los distintos gravámenes



establecidos por la ley.

### **1.5.3.2.- Derecho patrimonial del estado.**

Tiene por objeto de estudio la estructura y gestión del patrimonio público como recurso que produce ingresos para financiar las necesidades públicas. En el derecho patrimonial se estudia:

- La gestión de los bienes de titularidad pública.
- La gestión de empresas de titularidad pública.
- La participación de los entes públicos en empresas privadas.

### **1.5.3.3.- Derecho monetario**

Tiene por objeto de estudio la emisión de la deuda pública en la que distinguimos tres modalidades: Los llamados empréstitos públicos, consisten en los préstamos que los particulares realizamos al Estado o ente público, en determinadas condiciones y que conllevan una serie desventajas para los suscriptores. Estos empréstitos públicos se documentan en títulos o valores, que son los llamados bonos, letras, etc.

### **1.5.3.4.- Derecho presupuestario**

Los gastos públicos, su elaboración (programación), aprobación, ejecución y control

son materia de esta rama. Es el regreso a la economía nacional, del dinero previamente restado, para emplearlo para determinados fines. Este dinero, en tales volúmenes, que pueden influir significativamente en la economía de un país. El déficit, las cuotas para determinados sectores, el debate en el Congreso de la República en torno a la ley del presupuesto, el destino de los recursos públicos son temas siempre en debate. Así, de acuerdo a Sáinz de Bujanda, el derecho presupuestario se ocupa de la gestión, empleo contabilidad y régimen jurídico de los gastos públicos, el régimen jurídico del tesoro público y la institución presupuestaria.

De estas ramas la más importante para nuestro estudio es el derecho tributario la cual trataremos a continuación, tratando de abarcar distintos aspectos de dicha disciplina científica para tomar una mayor panorámica de sus alcances y de su importancia dentro de la enciclopedia de las ciencias jurídicas.

## **1.6.- Derecho tributario**

Varias han sido las definiciones de los estudiosos acerca del derecho tributario citaremos algunas de ellas:

En palabras de Giannini, el derecho tributario es “aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre



los entes públicos y los ciudadanos.”<sup>8</sup>

Para Antonio Berliri el derecho tributario puede definirse como “aquella rama del Derecho que expone los principios y las normas relativos al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio establecido por el estado con fin de lucro.”<sup>9</sup> Para los autores españoles, el “Derecho Tributario es la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos...no constituye más que una parte de un ordenamiento más amplio que es el financiero...y se ha desarrollado sobre el instituto jurídico que constituye la columna vertebral de este sector: el tributo.”<sup>10</sup>

Para Eusebio González y Ernersto Lejeune, autores más recientes que los anteriores, la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, es decir, por las relaciones que regula. El hecho de que la doctrina alemana limite el ámbito de su estudio a los impuestos y que la doctrina italiana prácticamente siga una línea semejante, tiene sus justificación, respecto a la primera, en la tradición nos lleva a relacionar a las tasas como una prestación coactiva con relación a la segunda; estas consideraciones más que justificar explican una situación que en forma alguna puede considerarse como punto de llegada. “El problema surge cuando se trata de encajar las relaciones que se producen entre contribuyente y estado, sean estas a título de

---

<sup>8</sup> Giannini, Achile Donato. **Instituciones de derecho tributario**. Pág. 7.

<sup>9</sup> Berliri, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Pág. 33.

<sup>10</sup> Martín Queralt, Juan. **Curso de derecho financiero y tributario**. Pág. 39.

impuesto o tasa, en moldes prefabricados por la dogmática jurídica y por añadidura pensados para una realidad ajena a la tributaria.”<sup>11</sup>

Así pues en opinión de este autor, “para definir el sistema teórico de derecho tributario, el mejor camino es examinar el desarrollo interno del proceso cognoscitivo en virtud del cual esta rama jurídica ha construido un sistema propio y sustantivo.”<sup>12</sup> Además, exponen al respecto que la principal doctrina moderna ha permitido superar tanto la etapa llamada “de interpretación económica”, como la efímera reacción formalista encabezada por cierto sector de la doctrina Italiana y predominante en España, para llegar, en nuestros días, no solo al perfeccionamiento del sistema elaborado por la generación anterior (basado, fundamentalmente, en el esquema de la relación jurídica tributaria de carácter obligacional) “sino a proponer nuevos y más completos esquemas metodológicos, en los que la atención de los estudiosos se reparte entre los principios de legalidad y capacidad contributiva.”<sup>13</sup>

Por último, advierten la idea de que le derecho tributario “es una disciplina científica y formal, lo que la distingue tanto de la política como de la ética y de la economía.”<sup>14</sup>

Como nos podemos dar cuenta, estos dos últimos autores han mencionado algo nuevo para ese momento: el principio de legalidad y de capacidad contributiva mismos que aunque los trataremos más adelante creemos que es importante resaltarlos. Aunque

---

<sup>11</sup> González, Eusebio y Lejuene, Ernesto. **Derecho tributario I**. Pág. 26.

<sup>12</sup> **Idem**, Pág. 20.

<sup>13</sup> **Ibid.** Pág. 28.

<sup>14</sup> **Ibidem.**

González y Lejeune no nos dan una definición tal cual de derecho tributario como lo hacen otros autores, nos introducen ampliamente a poder comprender de donde podría construirse tal concepto, puntualizando en cuestiones modernas y dejándonos a la vez la puerta abierta para poder concebir nuestra idea propia de lo que es el derecho tributario siempre que se haya entendido todo lo expuesto no solo por ellos sino a través de la historia de esta rama del derecho.

Para Antonio Jiménez González "la ciencia del derecho tributario por definición hace del tributo su objetivo único de estudio, no así del fenómeno tributario en su conjunto, tal disciplina en rigor solo tiene por encomienda construir a partir de los datos del constituyente y del legislador, es decir de los contenidos de la Constitución y de la ley, una explicación jurídica del tributo, de los elementos estructurales del mismo, tales como de los sujetos tanto en posición acreedora como deudora, del objeto del tributo, de la base gravable, de la tasa o alícuota, del cumplimiento de la obligación de pago y de la época de pago. Asimismo da cuenta de las cuestiones vinculadas a estas en condición de accesoriedad."<sup>15</sup>

Con todo lo anterior podemos definir al derecho tributario de la siguiente manera:

El derecho tributario es una rama del derecho financiero la cual consiste en un cuerpo de normas y principios del derecho que regulan la manera como se recaudan los recursos que el estado precisa para cubrir las necesidades públicas, es decir los tributos e impuestos.

---

<sup>15</sup> Jiménez González, Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. Pág. 131.

El marco legal sobre el que se basa una relación tributaria es el de la igualdad de posiciones de los sujetos involucrados en ésta. Ellos, el Estado o la entidad autorizada a recaudar los tributos y el sujeto afectado por los mismos, establecen esta relación que constituye un vínculo jurídico.

El sujeto afectado por los tributos está sometido a ciertos deberes que van más allá de la obligación de proporcionar el dinero del que se compone su deuda tributaria. Debe, además, proporcionar toda la información que requiera el organismo recaudador ya sea mediante eventuales inspecciones o mediante actos periódicos o extraordinarios como la presentación de declaraciones juradas y otros que, en conjunto, constituyen los deberes de colaboración.

#### **1.6.1.- Objeto del derecho tributario**

El derecho tributario tiene por objeto el estudio de los ingresos de naturaleza tributaria, que son por mucho los ingresos públicos más importantes, tanto desde un punto de vista recaudatorio, como desde una perspectiva dogmática. Como primera aproximación, se puede entender el tributo como el ingreso de derecho público exigido por un ente público como consecuencia de la existencia de un presupuesto de hecho indicativo de la capacidad económica de los obligados. En esta rama del derecho financiero tiene cabida el examen de los elementos esenciales de la obligación detributaria, y de los procedimientos a través de los cuales la administración hace efectiva tal obligación.



### **1.6.2.- Fuentes del derecho tributario**

Se entiende por fuentes del derecho tributario aquellas formas a través de las cuales se ponen de manifiesto las normas vigentes que regulan las relaciones tributarias. Es decir, que al hablar de fuentes del derecho tributario se hace referencia a las que la doctrina califica como formales, por oposición a las fuentes materiales que son los principios que informan el sentido de la vida humana en sociedad.

Las fuentes escritas están constituidas por: la ley, los decretos-leyes, los decretos legislativos y los reglamentos. Las fuentes no escritas están constituidas por: la costumbre y los principios generales del derecho.

Las fuentes del derecho tributario, son diferentes de aquellos instrumentos útiles y convenientes para interpretar la ley, como son la jurisprudencia y la doctrina. Estos instrumentos no son fuentes del derecho, sino ayudas intelectuales para fijar el contenido de las fuentes. Siendo claramente instituidas cuales son las fuentes de nuestro ordenamiento jurídico en esta materia a la luz de los que establece el Artículo 2 del Código Tributario siendo estas:

- Las disposiciones Constitucionales.
- Las leyes los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

Una vez establecidas las fuentes del derecho tributario procederemos a citar los principios de dicha rama del derecho, que nos sirven como guía a la hora de interpretar las normas tributarias.

### **1.6.3.- Principios del derecho tributario**

Los principios del derecho tributario son los siguientes:

#### **1.6.3.1.- Principio de legalidad o de reserva**

En primer lugar encontramos que el principio de legalidad se constituye por la estructura constitucional que existe en un estado de derecho, que nace y emana de ella, por lo que las leyes, como tales, deberán apegarse a los parámetros que las mismas marquen y tutelen para los actos que los particulares tengan o sostengan ante las autoridades sean dentro de la misma ley, ya que no podrán estar por encima de las garantías individuales, mucho menos transgredirlas, a lo que por consecuencia se estará apegado al orden jurídico vigente, a ello se vincula el que en el principio de "supremacía de la ley se desprenda el deber de abstenerse de actuar en contra de la ley y por otra la obligación de actuar sólo en los términos de la ley."<sup>16</sup> A lo que entenderemos que la autoridad no podrá ir más allá de lo que sus funciones deberán de ser, y siempre y cuando, sean sus facultades previstas dicho principio se refiere a que el estado no puede exigir tributos que no estén previamente establecidos en ley.

---

<sup>16</sup> Jiménez González, Antonio; **Ob. Cit.** Pág. 53.

Entendemos que los órganos administrativos, tienen la potestad jurídica para aplicar dentro de la esfera misma que les corresponde, facultades suficientes para determinar irregularidades u omisiones de las obligaciones de ley respecto del deber de los particulares para con el Estado, por lo que esto significa que los particulares tienen la obligación de cumplir con esas cargas tributarias, de manera autónoma, esto es, sin coercibilidad, de manera espontánea, teniendo como consecuencia que si ese acto del particular no se hizo en tiempo y forma prevista por ley, así como el hacerse fuera de los parámetros de ley, será sancionado de manera administrativa, obteniendo una sanción correctiva, por lo que el Estado, con esa potestad sancionadora, podrá realizar el acto de coerción sin necesidad de llegar a las autoridades jurisdiccionales como lo es el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

#### **1.6.3.2.- Principio de capacidad contributiva**

La capacidad contributiva como principio jurídico, lo que significa en última instancia que el Estado no puede establecer tributos, sino en aquellos casos en los cuales se entienda que respecto al contribuyente existe esta idoneidad o aptitud. Dicho de otro modo, el Estado está obligado a establecer tributos únicamente cuando en la normalidad de los casos se entienda que existe riqueza real, efectiva y actual de parte del contribuyente para el sufragio de los gastos públicos.

El principio de capacidad contributiva alude a la potestad del Estado que en ejercicio de su poder tributario, impone a sus habitantes la carga de contribuir a los gastos públicos, de seguridad, educación, salud y justicia, de acuerdo con la capacidad económica de

cada contribuyente: quien más tiene, más debe contribuir, como consecuencia del principio de solidaridad social.

### **1.6.3.3.-Principio de generalidad**

La generalidad tributaria es un principio del derecho tributario que implica que no haya discriminaciones arbitrarias a la hora de imponer los tributos, y que éstos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias. No significa que todas las personas deben pagar impuestos, ni todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones injustas. Esto no significa que no puedan concederse legalmente exenciones o rebajas, pero por motivos fundados. Aquellas personas sin capacidad contributiva no deben pagar impuestos, y quienes más tienen deben abonar más. El principio de igualdad y el de progresividad deben conjugarse con el de generalidad para que la carga impositiva cumpla además con el principio de justicia.

### **1.6.3.4.- Principio de igualdad**

En el ámbito tributario, el principio de igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y



desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

No cabe duda de que, en la actualidad, el principio de igualdad no agota su contenido con el de capacidad económica, sino que, por el contrario, también puede ser contemplado e interpretado desde otras dimensiones y en conexión con otros principios, particularmente, con el principio de progresividad.

La progresividad constituye una característica del sistema tributario mediante la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución, pero en proporción superior al incremento de riqueza. Es decir, se trata de que quienes más tienen contribuyan en proporción superior a los que tienen menos. De hecho, la progresividad supone la articulación del sistema tributario de tal forma que permita conseguir, además de los fines estrictamente recaudatorios, la efectiva redistribución de la renta y de la riqueza.

Se ha visto que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una estrecha conexión con el principio de igualdad, según éste se proyecta en el ámbito tributario. El sistema tributario justo queda ineludiblemente vinculado al principio de igualdad y al principio de progresividad, manifestando, con ello, una indisociable unión entre ambos principios, cuyo resultado esperado es una mejora sustantiva en el proceso de redistribución de la riqueza.



### **1.6.3.5.- Principio de proporcionalidad**

Este principio considerado como uno de los de mayor importancia, ya que en base a él se establece que los obligados a contribuir al gasto publico deberán cumplir con dicha obligación de una manera proporcional y equitativa. El cumplimiento de este principio se realiza a través de de tarifas progresivas, pues mediante a ellas se consigue se consigue que los contribuyentes cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

### **1.6.3.6.- Principio de no confiscación**

Este principio es una especie de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, pero, en rigor, la confiscación es un concepto que por su propia esencia queda fuera del ordenamiento tributario. El tributo constituye una institución jurídica que está basado en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo. La confiscación, en cambio, se inserta en la regulación del derecho de propiedad y, por ende, se sustenta en principios distintos.

La no confiscación sería, desde ese punto de vista, una reiteración del principio de justicia tributaria o, si se prefiere, una consecuencia lógica del propio principio de capacidad económica.

#### **1.6.3.7.- Principio de comodidad**

El principio de comodidad hace referencia a los plazos o fechas que deben establecer las leyes tributarias, para que el contribuyente tenga conocimiento y así pueda realizar el pago del impuesto de una manera práctica y poco gravosa, así mismo la autoridad deberá asignar lugares adecuados para las funciones recaudatorias.

#### **1.6.3.8.- Principio de economía**

Se refiere a que el costo de la recaudación del impuesto para que exista deberá ser lo mas económico posible tanto en la recaudación, control como su administración; es decir, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra en las arcas nacionales tiene que ser la menor posible.

El siguiente principio busca un adecuado funcionamiento del sistema tributario.

#### **1.6.3.9.- Principio de no doble tributación**

La doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es

sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo.

También existe la doble tributación internacional que consiste en la situación por la que una misma renta o un mismo bien están sujetos a los impuestos de dos o más países, por la totalidad o parte de su valor, durante un mismo período impositivo y por la misma causa. Por lo que este principio busca erradicar esta situación tanto en la legislación nacional como por medio de convenios y tratados internacionales.

### **1.7.- Criterios de interpretación de las normas tributarias**

La Constitución, en su artículo 239, establece que la creación de los tributos que se ejerce a través del poder legislativo del Poder Legislativo.

Sin embargo, esta competencia no es excluyente puesto que debe de ser delegada al poder ejecutivo cuando medien determinadas circunstancias. Una de estas puede consistir en la mayor o menor prontitud con que se desea que la norma sea aprobada, teniendo en cuenta las dilaciones que usualmente se producen en la discusión de los proyectos en el Congreso; así como en la carencia de apoyo técnico en la asesoría de los parlamentarios, por la especialidad de maestría tributaria.

La administración tributaria, por la experiencia y que hacer permanente en el tema,

puede ser fuente inagotable de iniciativa legislativa, para lo cual sería conveniente su participación como apoyo y sustento técnico.

### **1.7.1- La interpretación de las normas tributarias y la administración tributaria**

La Constitución recoge como principios de los cuales se nutre y rige la tributación, el de legalidad, equidad, igualdad, justicia, no confiscatoriedad, obligatoriedad, publicidad y capacidad de pago. Estos principios condicionan, por ende, las decisiones y el accionar de la administración tributaria.

El Código Tributario que establece a su vez los principios generales, instituciones y normas del ordenamiento jurídico-tributario, nos dice en su artículo 4 lo siguiente: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

La norma citada del Código Tributario ha sido determinante en las actitudes de funcionarios de la administración al momento de interpretar las leyes, más aun, si la legislación no ha previsto responsabilidad a los funcionarios en aquellos casos que su interpretación perjudica o afecta al contribuyente.

Esta situación, aparejada a la permanente intervención de la Contraloría General de

Cuentas, así como de la Superintendencia de Administración Tributaria impide que el funcionario tenga la flexibilidad necesaria de utilizar el método de interpretación en aquellos casos en que, por oscuridad o vacío de la ley, los resultados pudieran beneficiar al contribuyente.

Usualmente, por la situación descrita, el funcionario ante la duda tiende a favorecer al fisco, lo que puede motivar actitudes que no son acordes con los principios de justicia y equidad que mencionamos en párrafos precedentes.

#### **1.7.2.- Unidad de criterio en la administración tributaria**

Para comprender la forma de estructuración de la "Unidad de Criterio" en la interpretación de las normas tributarias por los funcionarios de la administración, es necesario describir brevemente no solo el procedimiento de la absolución de consultas sino también el de organización de la administración.

En el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuya jurisdicción abarca todo el país resulta imprescindible que sus funcionarios frente a un problema concreto tengan la misma apreciación jurídica en su solución, o puedan orientar o informar a los contribuyentes con criterio uniforme.

Una vez establecida esta descripción de esta disciplina así como su importancia dentro del ordenamiento jurídico y establecer además su papel preponderante en la captación



como gestión de los recursos del estado, es momento de analizar el proceso de la tributación y como esta se constituye en el medio para realizar las metas trazadas en el Presupuesto General de la Nación dentro de la administración pública.



## CAPÍTULO II

### 2.-La tributación

Este concepto significa tanto el tributar o pagar impuestos como el sistema o régimen tributario existente en una nación. La tributación tiene por objeto recaudar los fondos que el Estado necesita para su funcionamiento pero, según la orientación ideológica que se siga, puede dirigirse también hacia otros objetivos: desarrollar ciertas ramas productivas, redistribuir la riqueza etc.

La tributación en Guatemala es un tema en permanente evolución, diversas son las causas, los requerimientos del proceso globalizador de la economía, el déficit fiscal, la distribución del ingreso o la aspiración por construir una estructura moderna y adecuada a las necesidades del país.

En el mismo sentido los ingresos tributarios constituyen una parte importante del presupuesto público. El sistema tributario constituye la única fuente genuina para generar los recursos necesarios para financiar la producción de bienes y servicios públicos y realizar el gasto social. Ingresos que permitan alcanzar un nivel de crecimiento sostenible y el desarrollo económico.

Por otra parte, existe una relación estrecha entre el sistema tributario y la situación macroeconómica, si bien el sistema tributario afecta a las variables



macroeconómicas, ésta su vez se ve afectada por las tasas de crecimiento de la actividad económica, por los niveles de inflación, el tipo de cambio y otros instrumentos de política económica que influyen a su vez sobre el nivel y estructura de las recaudaciones.

El financiamiento del sector público a través de los recursos genuinos constituye un tema que va adquiriendo mayor relevancia para las autoridades económicas que administran el Estado. Los mismos que deben orientar sus políticas hacia el desarrollo económico.

La globalización conlleva una mayor libertad de movimiento de los capitales, tanto para las empresas de los países industrializados que invierten en los países en desarrollo como para los poseedores de activos financieros de estos últimos. Según los principios vigentes de tributación internacional, los factores de producción menos móviles son los que deberían soportar la mayor parte de la carga tributaria, a fin de aprovechar al máximo los ingresos fiscales y reducir al mínimo los elementos que desincentivan el crecimiento económico. En la medida en que los gobiernos han tratado de mantener los niveles de ingresos fiscales e inversión privada, se ha registrado un desplazamiento concomitante de la incidencia de la tributación desde el capital a la mano de obra, en las principales economías latinoamericanas, la carga tributaria estimada sobre los ingresos de los inversionistas extranjeros ha bajado casi a la mitad en las dos últimas décadas.



Según los principios modernos de tributación del capital para economías abiertas en desarrollo, debe equilibrarse el fomento de la inversión privada y la financiación de la infraestructura social, ambos necesarios para el crecimiento sostenible. Tal equilibrio puede resultar menor cuando los países compiten por la inversión extranjera, otorgando incentivos tributarios, o aplican principios contradictorios al determinar la base tributaria. Las autoridades fiscales de la región podrían obtener una proporción más equitativa de las recaudaciones por impuestos de capital, sin reducir la inversión ni el crecimiento, mediante normas tributarias más eficaces, tratados de doble tributación, intercambio de información y tratamiento de los centros financieros extraterritoriales.

## **2.1.-Gasto público**

En cuanto al gasto público, este se define como el gasto que realizan los gobiernos a través de inversiones públicas. Un aumento en el gasto público producirá un aumento en el nivel de renta nacional, y una reducción tendrá el efecto contrario. Durante un periodo de inflación es necesario reducir el gasto público para manejar la curva de la demanda agregada hacia una estabilidad deseada. El manejo del gasto público representa un papel clave para dar cumplimiento a los objetivos de la política económica.

El gasto público, representa una de las modalidades a través de las cuales cualquier Estado responsable aspira incidir en mejorar la distribución social y la calidad de vida de la población. No obstante lo anterior, la experiencia internacional ha puesto en



evidencia que esos objetivos de política pública no dependen exclusivamente de la suficiencia de aquellas erogaciones, sino también de factores tan diversos como su composición sectorial y funcional, su grado de focalización (donde sea pertinente) y de los arreglos institucionales a través de los cuales se provean los bienes públicos y meritorios orientados a atender aquellos objetivos. Por tal motivo, cualquier análisis relativo a la actuación del Estado para enfrentar los problemas de equidad en una sociedad pasa necesariamente por examinar el comportamiento del gasto público y sus relaciones con variables que expresan en alguna medida la capacidad de ese Estado para brindar igualdad de oportunidades a sus ciudadanos.

Un proceso de desarrollo implica, hasta cierto punto, el poder hacer circular los recursos disponibles en la sociedad entre las distintas personas, pasando de aquellos grupos generadores de los mismos hacia aquellos que representan una demanda social debido a su situación de pobreza. Se puede ver que el mecanismo para realizar esta transferencia es a través de la participación de todos los sectores que integran la población.

## **2.2.- Los ingresos públicos**

Los ingresos públicos son el instrumento principal para la gestión gubernamental y el gasto público representa la prestación de los servicios públicos. Los ingresos públicos se integran por recursos nacionales, locales y municipales recaudados así como los recursos provenientes de financiamiento, endeudamiento o empréstitos. El origen y

volumen de los ingresos públicos ha variado a lo largo de la historia de nuestro país. En nuestros días, las fuentes de ingresos se han diversificado y cada vez se van delimitando mejor los diferentes ámbitos de competencia impositiva.

### **2.2.1-Clasificación de los Ingresos**

Existen diversas clasificaciones de los ingresos del Estado: Emilio Margarín en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* nos menciona algunas de ellas: Griziotti clasifica los ingresos de Estado según su origen y así señala que existen ingresos provenientes de las pasadas generaciones, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas; ingresos de las presentes generaciones, como las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales; finalmente, ingreso a cargo de las futuras generaciones, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

Para Einaudi, los ingresos del Estado se dividen en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. Estos últimos comprenden los precios privados, cuasiprivados, políticos, públicos, que son aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios incluye a las contribuciones y los empréstitos.

Bielsa clasifica los recursos económicos del estado en tres grupos:



- a) Nacionales, provinciales y municipales.
- b) Originarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios.
- c) Originarios y derivados. Siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares como son los impuestos, tasas y contribuciones.

Podemos apreciar que distintos teóricos han hecho varias clasificaciones en lo referente a los ingresos públicos pero nosotros para efectos del presente trabajo diremos que estos se clasifican en: ingresos públicos financieros ingresos públicos tributarios, ingresos públicos no tributarios.

#### **- Ingresos públicos financieros**

Por ingresos financieros debemos entender todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el presupuesto nacional. Los ingresos financieros se dividen en los siguientes rubros:

#### **-Ingresos públicos no tributarios**

Los ingresos no tributarios se pueden clasificar en patrimoniales y crediticios.



Los patrimoniales se refieren a las percepciones que el Estado obtiene por la administración de su patrimonio. Incluyen a los productos, que son la contraprestaciones por los servicios a cargo del Estado en sus funciones de derecho privado; también por donaciones hechas por gobiernos extranjeros en lo que se refiere a bienes o capital y otras contribuciones que percibe el Estado por funciones de derecho público diferentes a los tributos, es decir no se derivan de su poder imperio, también, son percibidos por financiamiento y por los organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Los ingresos tributarios crediticios lo componen las cantidades que se obtienen a través de préstamos al extranjero directamente o inclusive internamente a instituciones de crédito o emisión de bonos situación descrita con anterioridad y q se encuentra justificada en la Constitución Política en el Artículo 171 literal i) Contraer, convertir, consolidar o efectuar otras operaciones relativas a la deuda pública interna o externa. En todos los casos deberá oírse previamente las opiniones del ejecutivo y de la Junta Monetaria.

Para que el ejecutivo, la banca central o cualquier otra entidad estatal puede concluir negociaciones de empréstitos u otras formas de deudas, en el interior o en el exterior, será necesaria la aprobación previa del Congreso, así como para emitir obligaciones de toda clase.

Y por ultimo pero no menos importantes están los ingresos tributarios.



## **-Ingresos tributarios**

Los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-tributaria, es decir se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos

A estas aportaciones de carácter pecuniario se les conoce como tributos los cuales definimos a continuación:

### **2.3.-El tributo**

Se refiere al pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente promulgada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creado por el estado en uso de su potestad tributaria y soberanía.

La definición legal de este tipo de ingreso la encontramos en el Código Tributario en su Artículo 9. Concepto. 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.

Pueden identificarse las siguientes características de los tributos:



a) Son prestaciones en dinero.

De modo que se excluyen las prestaciones personales o en especie a que eventualmente pueda estar obligado un sujeto a favor del Estado.

b) El tributo es exigible forzosamente por el Estado.

Su cumplimiento no es voluntario, el sujeto obligado no puede sustraerse a su cumplimiento, y ello es así por cuanto es el Estado el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria siendo titular de la potestad tributaria en virtud de la cual el tributo se ha establecido.

c) La imposición o establecimiento de todo tributo se somete a un principio de legalidad

Esto quiere decir que su nacimiento y aplicación no está sujeto a la discrecionalidad de la autoridad administrativa sino a reglas fijas, por ello se afirma que no existe un impuesto sin una ley previa que lo establezca, todo lo cual deriva del ejercicio de la potestad soberana limitada por los derechos constitucionales de los obligados

d) La imposición de un tributo emana del poder de imperio del Estado.

Que es inherente a su soberanía, poder en virtud del cual el Estado se encuentra en situación de crear tributos y perseguir su cumplimiento forzado, radicándose esta facultad fundamentalmente en el poder legislativo, a través del cual nacen las leyes que



establecen la carga tributaria, y el poder ejecutivo, encargado de velar por el control y cumplimiento de la obligación.

e) Los tributos recaen sobre una persona determinada, individual o jurídica.

A partir entonces de la creación e imposición de los tributos por parte del Estado surgirá un vínculo jurídico entre el fisco, como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria, y un sujeto pasivo, genéricamente denominado contribuyente, que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo.

Los tributos constituyen la fuente de recursos o financiamiento más importante con que cuenta el Estado, llegando a cubrir cerca del 70% a 80% del presupuesto nacional. Se caracterizan además por su fácil recaudación y alto rendimiento. En cuanto a su finalidad, ya hemos dicho que es preferible entender que ellos, al igual que todos los recursos fiscales, están destinados en general tanto a cubrir las cargas públicas como a perseguir objetivos, sociales o económicos.

A continuación trataremos el tema de cómo se clasifican los tributos:

### **2.3.1.-Clasificación de los tributos**

Nuestra legislación establece en el Código Tributario en su Artículo 10 Clases de Tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y



por mejoras.

### **2.3.1.1.-Los impuestos**

El Código Tributario establece en su Artículo 11 Impuesto. Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Es importante hacer ver en esta definición la alusión que la norma hace del hecho generador como elemento del tributo situación que analizaremos más adelante. Entre otras definiciones de impuesto podremos citar las siguientes:

Para Vitti de Marco: "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales."<sup>17</sup>

La anterior nos permite establecer que: El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales.

José Álvarez de Cienfuegos: "El impuesto es una parte de la renta nacional que el

---

<sup>17</sup> Rosas Aniceto, Roberto Santillán. **Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México.** Pag.33.

Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte.”<sup>18</sup>

Podemos concluir que el impuesto es una prestación pecuniaria, exigible por el Estado en forma forzada con motivo del acaecimiento de un determinado hecho y en el cual el nacimiento de la obligación tributaria es independiente de toda retribución o beneficio del Estado al obligado a su cumplimiento.

El impuesto es además el tributo más generalizado, de mayor recaudación y aplicación.

#### **-Función de los impuestos.**

Los impuestos tienen en el sistema económico gran importancia debido a que a través de éstos se pueden alcanzar diversos objetivos. Originalmente los impuestos servían exclusivamente para que el Estado obtuviera recursos sin embargo, actualmente podemos ver que existen varios fines los cuales se mencionan a continuación

#### **a) Redistribución del ingreso**

Uno de los puntos fundamentales de un sistema impositivo es lograr redistribuir el ingreso en favor de un sector o grupo social; esto se alcanza cuando se logran reducir

---

<sup>18</sup> **Ibid.**

todos aquellos efectos negativos que generan los mercados en la economía. Una vía fundamentalmente poderosa para lograr la redistribución del ingreso es a través de la aplicación de impuestos al ingreso a tasas progresivas, como por ejemplo a través del impuesto sobre la renta.

### **b) Proteccionistas**

Los impuestos, por otra parte, pueden tener fines proteccionistas a fin de proteger a algún sector muy importante de la nación, como puede ser por ejemplo alguna industria nacional, el comercio exterior o interior, la agricultura, etc.

### **c) De fomento y desarrollo económico.**

Los impuestos por otra parte tienen un papel fundamental en el desarrollo económico del país o de alguna región en particular. Esto se logra a través de los recursos que se obtienen, los cuales se pueden destinar por ejemplo a fomentar a algún sector económico en particular, por ejemplo a través de un impuesto sobre el consumo de gasolina mediante el cual se pretenda financiar la construcción de carreteras. Por otra parte podemos ver que los impuestos pueden tener fines fiscales y extrafiscales. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el sector público necesita para cubrir las necesidades financieras, mientras que los fines extrafiscales se refieren a la producción de ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, políticos, etc.



## **-Clasificación de los Impuestos**

Los Impuestos se clasifican en:

### **- Impuestos directos**

Recaen sobre los ingresos y bienes de las personas, sean jurídicas o individuales, es decir que tienen relación directa con la capacidad económica del contribuyente, tradicionalmente los impuestos directos eran definidos como aquellos que gravaban directamente a individuos o empresas. La idea original de esta definición se basaba en que los sujetos a los cuales gravaban estos Impuestos, eran los que pagaban el tributo, en contraste con los impuestos indirectos.

Los impuestos directos se dividen en:

### **- Impuestos personales**

Los impuestos personales o subjetivos son aquellos impuestos directos que gravan el conjunto de las rentas de cada contribuyente amortiguando de cierta manera la tributación a sus circunstancias personales. Ej.: Impuesto Sobre la Renta.

Sus características son las siguientes:

- Gravan el total de las rentas que por cualquier concepto perciba el contribuyente.



- Establecen una discriminación cuantitativa de las rentas a través de tipos progresivos y mínimos exentos.

#### - **Impuestos reales**

Los impuestos reales son aquellos que no toman en cuenta la situación personal del contribuyente. Un claro ejemplo de esto son los impuestos a los consumos, donde no se tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto adquirente de los bienes gravados.

#### - **Impuestos Indirectos**

Gravan el consumo de bienes y servicios. Los paga el consumidor final (contribuyente de hecho), puesto que pueden formar parte del precio de venta (IVA.), aunque el responsable de su pago al fisco sea quien vende el bien o servicio (contribuyente de derecho).

#### - **Impuestos ordinarios**

Los impuestos ordinarios son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración.

Este tipo de impuestos son de mucha aceptación en América latina y Guatemala no es la excepción.



## - **Impuestos extraordinarios**

Son aquellos impuestos transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de duración ejemplo: IETAP.

### **2.3.1.2.-Los arbitrios**

El Código Tributario establece en su Artículo 12. Arbitrio. Arbitrio es un impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

Los Arbitrios son impuestos que se pagan a las municipalidades por la prestación o mantenimiento de los servicios públicos individualizado en el contribuyente, se distinguen de los impuestos pues aquí si existe una contraprestación.

### **2.3.1.3.-Las contribuciones especiales y contribuciones especiales por mejoras**

Su definición Legal la encontramos en el Código Tributario en el artículo 13.

Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Además continúa diciendo este Artículo. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene



como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Podemos decir al respecto de las Contribuciones Especiales que son tributos que su hecho generador constituye la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio a sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas, mientras las Contribuciones Especiales por mejoras es un tributo basado en el principio del beneficio. Tal principio nos dice: Si un individuo (persona física o jurídica) se beneficia, en forma privada, con una actividad del Estado, éste puede cobrarle una cierta cantidad de dinero por esa razón.

#### **2.4.-Relación jurídico-tributaria**

El poder financiero es una realidad compleja y heterogénea que se manifiesta o sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributaria, sino también mediante potestades administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la administración tributaria que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos, pero también los contribuyentes son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la administración, lo que supone que entre ambos sujetos (administración tributaria y contribuyente) se establezcan da una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el derecho y más concretamente por el

derecho tributario. Son vínculos y relaciones jurídico-tributarias. Aquí vamos a considerar a esta relación como sujeto activo al estado y pasivo al contribuyente. Las relaciones serán tributarias según estén relacionadas con una obligación sustantiva que tengan un carácter tributario

“Esta relación tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales.”<sup>19</sup> Representa un vínculo jurídico entre dos personas, un acreedor que tiene derecho a exigir la prestación y la otra deudor que tiene que hacer efectiva la obligación de carácter tributaria.

Diversos juristas han debatido acerca del contenido de la relación jurídico-tributaria al respecto podemos citar lo siguiente:

Giannini es el más fuerte expositor de la teoría de que la relación jurídica tributaria es de carácter complejo, según se punto de vista, porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad y de otra parte con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. A esta teoría se le han aunado autores como Sainz de Bujanda, Berliri, Pugliesse entre otros.

---

<sup>19</sup>De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág.451.

Por otro lado se encuentra, la tesis sostenida por Dino Jarach y Vanoni en la que estos autores hablan de la relación jurídico-tributaria, con una naturaleza simple y que a su lado existen otras relaciones completamente distintas en las cuales, en algunas ocasiones, no necesariamente son contribuyentes los sujetos pasivos, como es el caso de los que tiene que presentar libros y soportar verificaciones, sin forzosamente ser contribuyentes que paguen el tributo. Al respecto podemos opinar que estamos de acuerdo con la primera teoría pues de la relación jurídico-tributaria surgen derechos y obligaciones tanto del Estado como del contribuyente al hacer efectiva la obligación tributaria.

## **2.5.-La obligación tributaria**

El Código Tributario establece en su Artículo 14. Concepto de la Obligación Tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

El término obligación se hace referencia a aquella situación jurídica, en la cual una persona llamada acreedor tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última llamada



deudor porta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento el cual es hacer efectivo el pago del tributo, la obligación tributaria será el vínculo jurídico fundamental, mediante el cual la administración tributaria es titular de un derecho de crédito frente a los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo.

En base a lo expuesto, los caracteres que individualizan a la obligación tributaria serán los siguientes:

- a) Es una obligación de contenido pecuniario que supone un ingreso para el Estado de carácter contributivo y cuya finalidad es hacer llegar recursos a l erario público para que pueda dar cumplimiento a los fines que le son propios.
- b) Sólo la ley puede establecer que la realización de un determinado hecho que conlleve el nacimiento de la obligación tributaria, o sea la realización del presupuesto de hecho definido en la ley como hecho generador.
- c) Es una obligación de derecho público por cuanto que tiene su origen en normas de naturaleza pública.

Podemos concluir que la relación jurídico tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie, sin embargo esta última constituye el núcleo de la primera por su importancia dentro del erario público.



## **2.5.1.-Elementos de la obligación tributaria**

Los elementos de la obligación tributaria son: el hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, el objeto.

### **2.5.1.1.-El hecho generador**

El Código Tributario nos da una definición legal del hecho generador en su Artículo 31. Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Podemos definir entonces como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación de carácter tributario, además podemos advertir que el hecho generador presenta una base abstracta y otra material, es decir, tiene una descripción legal previa y su posterior materialización en el mundo jurídico.

### **2.5.1.2.-Sujeto activo**

El Código Tributario establece Artículo 17. Sujeto Activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.



El sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público titular del derecho de crédito tributario. Es decir quien tiene el derecho de exigir que el contribuyente haga efectivo el pago del tributo. Normalmente es el Estado quien tiene esta la potestad de exigir los tributos aunque existen situaciones en las cuales son la municipalidades quienes ostentan esta facultad algo importante de mencionar es que solo la ley puede establecer quién es el sujeto activo de la obligación tributaria.

Una vez establecido lo anterior pasemos a la definición de sujeto pasivo.

### **2.5.1.3.-Sujeto pasivo**

Al respecto el Código Tributario establece Artículo 18. Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

Podemos establecer que el sujeto pasivo en el cual se verifica el hecho imponible y que deberá realizar la prestación tributaria a favor del sujeto activo. Es designado por ley para ingresar el impuesto.

Para estudiar el tema de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, se debe partir de que la ley tributaria puede ubicar a distintos sujetos en distintas situaciones jurídicas que hay que clasificar y diferenciar.



## - **El contribuyente**

Dice el Código Tributario al respecto Artículo 21. Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Podemos concluir que el contribuyente es aquella persona individual o jurídica obligada a cubrir el monto del tributo previamente establecido en la ley como consecuencia de la realización del hecho generador contenido en la misma dando origen a la obligación tributaria.

## - **El responsable**

Establece el Código Tributario en su Artículo 25. Obligado por deuda Ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Ahora bien, el responsable se obliga ya sea voluntaria o involuntariamente, pero no de manera directa, ni mucho menos atendiendo a su capacidad contributiva, sino porque el legislador ha estimado conveniente colocarlos dentro de la relación tributaria para así asegurar el ingreso de tipo fiscal a cargo del sujeto pasivo. No obstante que el responsable no es el obligado principal, los alcances de su obligación son tales que



puede sustituir al principal en su obligación tributaria en caso de incumplimiento de este, por estos motivos creemos conveniente analizar esta figura de manera independiente ya que aunque algunos autores los denominan obligados secundarios, como atenuando su obligación, los alcances de dicha obligación parecen ser bastante significativos.

Al respecto Marcelo Hernández Méndez establece que el responsable en la relación jurídica tributaria: "son aquellos sujetos que sustituyen a otros y los representan ante la autoridades, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Como existe la figura de la sustitución en la obligación fiscal, serán también responsables ante las autoridades fiscales de los incumplimientos que caigan los sujetos sustituidos."<sup>20</sup>

Podemos concluir que el responsable es aquella persona que por disposición de la ley cumple con los deberes tributarios de un tercero sin que le sean propios pudiendo pedir el resarcimiento de este último por haber efectuado el pago correspondiente.

#### **2.5.1.4.-Objeto**

Se refiere al monto o valor del hecho gravado cuya realización deviene la obligación de carácter tributaria dicho en otros términos el objeto es la prestación pecuniaria a la que está obligado a satisfacer el contribuyente por la realización del hecho previsto en la ley como el hecho generador del tributo en cuestión.

---

<sup>20</sup> Hernández Méndez, Marcelo. **La obligación y la relaciones tributarias**. Pág.45.



## **2.6.-Sistema tributario guatemalteco**

Existen varias definiciones pero podemos referirnos al termino sistema como el conjunto de reglas o principios sobre una materia enlazados entre sí. Así que, al hablar de sistema tributario estamos enlazando reglas pertenecientes a la materia tributaria las cuales van a conformar un sistema, el cual pertenece a un territorio determinado: el guatemalteco.

Podemos conceptualizar al sistema tributario guatemalteco, como el conjunto de leyes que como consecuencia del ejercicio de la potestad tributario del Estado, establecen el deber de las personas nacionales o extranjeras para contribuir a los gastos públicos.

Por lo tanto, el sistema tributario guatemalteco no es otra cosa que ese conjunto de reglas en el que se faculta a una parte del poder ejecutivo para exigir el pago de tributo a los sujetos que realicen la actividad señalada en el hecho generador previamente establecido.

La característica principal del sistema tributario de Guatemala es su bajo rendimiento recaudatorio. Se han hecho esfuerzos para mejorar esta situación pero el porcentaje de recaudación en nuestro país es uno de los más bajos de América Latina.

Dentro de las causas de la baja recaudación de tributos podemos mencionar las siguientes:

- La falta de una cultura tributaria en nuestro medio.
- Los altos niveles de evasión y elusión. Se entiende por evasión al incumplimiento del pago de una obligación tributaria de forma voluntaria infringiendo una norma y elusión se define como el acto de sacar provecho de algún defecto o laguna legal, para pagar menos impuesto o dejar de cubrirlo en su totalidad.
- La falta de una fiscalización de una forma más minuciosa o la inexistencia de la misma como tal es el caso de la creciente economía informal.
- La falta de rigidez en las normas tributarias en cuanto a sanciones por no hacer efectivos los deberes formales en cuanto al pago de tributos.

Podemos concluir que la tributación es de suma importancia para el adecuado funcionamiento del Estado, en cuanto se refiere a agenciarse de recursos necesarios para suplir las necesidades de la población, buscando así cumplir con los fines que le son propios siendo esto una problemática que se ha venido dando en los últimos años en nuestro país debido a la baja de recaudación de los tributos por falta de diálogo entre la población y el gobierno central para así lograr tener un sistema justo y equitativo.



## CAPÍTULO III

### 3.-Infracciones tributarias

Este tipo de infracciones se pueden definir como el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria. La conducta tipificada como infracción debe estar expresamente señalada en la ley, de acuerdo con el principio de legalidad.

Se refieren en sí al incumplimiento de una obligación sustantiva que produce una lesión inmediata y directa al bien jurídico protegido por la ley tributaria, que es el erario público, así como también obligaciones formales, tales como la falta de notificación de cambio de domicilio fiscal entre otras.

Las infracciones al ordenamiento tributario se encuentran contenidas en el Código Tributario por lo que antes de abordar el tema se establecerán algunos aspectos generales contenidas en este cuerpo legal.

Artículo 1. Carácter y campo de aplicación. Las normas del Código Tributario son de derecho público y rigen las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias, aduaneras y municipales, a las que se le aplica en forma supletoria.



La definición legal de infracción tributaria la podemos encontrar en el Artículo 69 del Código Tributario que establece: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”

Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal.

Cabe mencionar que el código hace una distinción entre la infracción tributaria de carácter administrativo y lo delitos tributarios que son competencia de la ley penal que constituyen asimismo una contravención a las obligaciones tributarias pero en un hacer de una conducta antijurídica distinción que abordaremos más adelante.

### **3.1.- Naturaleza jurídica de la infracción tributaria**

Es una infracción de carácter administrativo siempre y cuando no concurren los elementos constitutivos de un delito.

### **3.2.-Elementos de la infracción tributaria**

-Material: Incumplimiento de una obligación.



-Formal: Consiste en que la conducta infractora debe estar definida en la ley.

-Objetivo: Responsabilidad por el solo hecho del incumplimiento, no se considera la intencionalidad.

El Código Tributario establece en su Artículo 71 como infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de retenciones.
2. La mora.
3. La omisión en el pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
- 5.-El incumplimiento de las obligaciones formales.
- 6.- Las demás que se establecen expresamente en este código y en las leyes tributarias específicas.

### **3.3.- La sanción tributaria**

Al cometerse las infracciones en el mundo fáctico, la consecuencia jurídica es la sanción. Las sanciones en materia tributaria comúnmente son las multas.

Doctrinalmente, la multa ha sido definida como la consecuencia jurídica del

incumplimiento de una obligación tributaria. En un primer acercamiento, “la naturaleza jurídica de la multa es represiva.”<sup>21</sup> Su finalidad es la amenaza del castigo en todo el sistema tributario a quienes lo vulneren. No obstante, algunos autores la consideran de carácter reparatorio o indemnizatorio.

### **3.3.1.-Clasificación de las sanciones tributarias**

Las Infracciones tributarias se clasifican en:

#### **3.3.1.1.- Dinerarias**

-Multas

#### **3.3.1.2.-No dinerarias**

-Comiso de bienes.

-Cierre temporal de establecimientos.

-Suspensión de licencias, permisos o autorizaciones.

### **3.4.- Reincidencia**

Antes de analizar estas infracciones contenidas en el Artículo 71 del Código Tributario es de suma importancia hacer notar que el mismo contempla asimismo la figura de la

---

<sup>21</sup> Lomelí Cerezo, M.. **El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal.** Pág. 216.



reincidencia situación que consideramos de importancia ya que al momento de realizar una infracción al ordenamiento tributario conlleva una sanción que es la consecuencia jurídica de efectuarla y a la hora de ser reincidente un contribuyente pudiera agravar dichas sanciones incluyendo el cierre definitivo de la empresa , además se establece un plazo de cuatro años entre una y otra infracción para establecer si existe reincidencia entre ellas situación contenida en el Artículo 74 del código que establece lo siguiente:

**ARTÍCULO 74. Reincidencia.** Para los efectos de este código, incurre en reincidencia el sancionado por resolución de la administración tributaria, debidamente notificada, que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años. Al reincidente de infracción que únicamente esté sancionada con multa, se le aplicará ésta incrementada en un cincuenta por ciento (50%). Si la sanción se aplica en función del importe de un tributo, en ningún caso podrá ser mayor al monto del mismo.

Si la reincidencia se produce en infracción a los supuestos contemplados en el Artículo 85 de este código, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la fecha en que se aplicó la primera sanción, se aplicará el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio, y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio.

Una vez establecido esto analizaremos las infracciones contenidas en el Código Tributario, para así analizar ciertas conductas de los contribuyentes que se dan en la práctica en contra de la recaudación tributaria.



### **3.5.- Pago extemporáneo de los tributos retenidos**

Este tipo de infracción tiene más relación con las personas que actúan como agentes de retención o percepción y ciertos contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado. Se encuentra contenida en el Artículo 91 del Código Tributario:

ARTÍCULO 91. Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado. Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.

Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la administración tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).

Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los Artículos 70 y 90 de este código.

A continuación trataremos el tema de la mora, muy común en nuestro medio:



### 3.6.- La mora

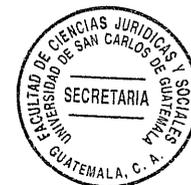
En el ámbito del derecho la mora es el retraso del cumplimiento de una obligación por parte del deudor que representa un perjuicio para el acreedor, para efectos del derecho tributario sería el pago extemporáneo por parte del contribuyente respecto a sus obligaciones con la administración tributaria dicha situación se encuentra regulada en el Artículo 92 del Código Tributario:

**ARTÍCULO 92. Mora.** Incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

**SANCIÓN:** En caso de mora, se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la administración tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el Artículo 89 de este código.

La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere este código.

Otra infracción común en nuestro medio es la omisión en el pago de tributos:



### **3.7.- Omisión en el pago de tributos**

Consiste en la negativa de realizar el pago del tributo en la forma y en el plazo establecido por la ley para tal efecto está contenida en el Artículo 88 del Código Tributario que establece:

ARTÍCULO 88. Omisión de pago de tributos. La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

La sanción para este tipo de infracción se encuentra contenida en el Artículo 89 del mismo cuerpo legal que establece:

ARTÍCULO 89. Sanción. La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.

Si el contribuyente o responsable, una vez presentada su declaración rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la administración tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido.

Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios



que correspondan, conforme lo dispuesto en este código.

### **3.8.- La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria**

Dicha infracción consiste en una serie de acciones que impiden la fiscalización por parte de la administración tributaria de los tributos que se deben cumplir al erario público está contenida en el Artículo 93 del Código Tributario.

ARTÍCULO 93. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria. Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la administración tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.



Se consideran acciones de resistencia:

1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la administración tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.
4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto del los libros, registros documentos, archivos o sistemas informáticos.

**SANCIÓN:** Multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la administración tributaria, es necesaria la



intervención de juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.

### **3.9.- Incumplimiento de las obligaciones formales**

Constituyen dichas infracciones aquellas en que incurre el contribuyente por no cumplir con las obligaciones que la ley le exige al obtener dicha calidad. Están contenidas en el Artículo 94 del Código Tributario

ARTÍCULO 94. Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este código y en otras leyes tributarias.

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes:

1. Omisión de dar el aviso a la administración tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

**SANCIÓN:** Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1,500.00).

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la administración tributaria.

**SANCIÓN:** Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q.1, 000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda.

**SANCIÓN:** Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la administración tributaria a quién estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedara exonerado de sanción.

4. No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y en las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.



SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q. 5,000.00), cada vez que se fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la administración tributaria constató su atraso.

5. Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.

6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se incurra la infracción.

7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este código y en las leyes específicas de cada impuesto.

SANCIÓN: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de cincuenta quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quetzales (Q.1,000.00) .

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este código.



**SANCIÓN:** Multa de un mil quetzales (Q.1,000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.

11. Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiriera.

**SANCIÓN:** Multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto que corresponda conforme la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- 12 No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente.

**SANCIÓN:** Multa de quinientos quetzales (Q.500.00).

- 13 La no presentación ante la administración tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

**SANCIÓN:** Una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el



cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla la obligación.

14. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la administración tributaria.

**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuáles las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la administración tributaria.

**SANCIÓN:** Multa de de diez mil Quetzales (Q.10,000.00).

16. No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable.

**SANCIÓN:** Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.



17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que la administración tributaria haya autorizado.

SANCION: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada periodo mensual que se establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último periodo mensual en el que haya reportado ingresos.

18. El agente de retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada conforme a la ley corresponda.

SANCION: Multa de un mil Quetzales (Q.1, 000.00) por cada constancia de retención no entregada a tiempo.

19. La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la administración tributaria, salvo el caso de testamentos.

SANCION: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

El Organismo Ejecutivo a propuesta de la administración tributaria, formulará por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, la actualización del valor de sanciones y propondrá al Congreso de la República las reformas pertinentes cada cinco años.



Existen otras infracciones de carácter tributario las cuales citaremos a continuación:

### **3.10.- Otras infracciones tributarias**

Como expresamos al principio del presente capítulo las normas contenidas en el Código Tributario tienen carácter de generalidad con respecto a las relaciones jurídico-tributarias del Estado con los contribuyentes siendo este cuerpo legal el que contiene las infracciones de carácter general a la ley tributaria sin embargo, existen otras infracciones que no se encuentran específicamente en el código tributario sino en la ley específica del impuesto en cuestión.

Un ejemplo de dichas infracciones son las aquellas que se encuentran sancionadas con el cierre temporal del establecimiento expresadas en el Artículo 85 del Código Tributario el cual establece:

**ARTÍCULO 85.** Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.



2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la administración tributaria.
3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la administración tributaria, para emitir facturas, tickets u otros documentos.
4. No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos por el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

En Código Tributario como expresamos con anterioridad cada infracción conlleva una sanción la cual en el presente caso está establecida en el Artículo 86 siendo esta para la infracción en cuestión el cierre temporal de la empresa inclusive nos da una definición de este como sanción aplicable y el procedimiento a llevarse a cabo:

ARTÍCULO 86. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios, es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este código.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción.

**SANCIÓN:** El cierre temporal, se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Al comprobarse la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este código, la administración tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.

En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la administración tributaria únicamente acudirá ante el juez penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión

de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión.

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la administración tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA", los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del Tribunal y la indicación "POR ORDEN JUDICIAL". Si el infractor opone resistencia, o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento se duplicará la sanción, sin perjuicio de que la administración tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción. Contra lo resuelto por el juez competente procederá recurso de Apelación.

El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las

prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el Artículo 74 del Código Tributario.

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal con por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último periodo mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil Quetzales (Q.10,000.00).

En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el Régimen de pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

### **3.11.- El ilícito tributario**

El ilícito tributario es la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento podrá ser retribuido con sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario. Se pueden analizar las características comunes de las infracciones y de los delitos tributarios; ambos son consecuencia jurídica de la violación a las normas tributarias. También se pueden indicar algunas

distinciones entre la infracción y el delito, entre ellas cabe advertir que la infracción tiene como sanción la multa, y no la privación legal de libertad. Esta reflexión se enriquece cuando por alguna parte de la doctrina establecen que las infracciones deben tener como característica el principio de culpabilidad. En la legislación guatemalteca podemos enumerar los siguientes delitos tributarios:

### **3.11.1-Defraudación tributaria**

Este delito se encuentra regulado en el Artículo 358 "A" del Código Penal el cuál establece:

ARTÍCULO 358.- "A". Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente a impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

Es importante mencionar que al responsable por este delito se le impondrá pena de prisión uno a seis años a criterio del juez según la gravedad del caso además de la multa equivalente al impuesto omitido sin embargo, si este delito es cometido por persona extranjera se le impondrá la pena de expulsión del territorio nacional al haber cumplido las sanciones anteriores.

Sigue estableciendo el Código Penal los casos especiales de defraudación tributaria en su Artículo 358 "B":

ARTÍCULO 358.- "B". Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.

Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.

4. Quién destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.

5. Quién hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.

6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.

7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la administración tributaria.

8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la administración tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

11. Quien, para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter lícito o de

contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.

12. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando.

### **3.11.2.-Apropiación indebida de tributos**

Se encuentra regulada en el Artículo 358 "C" del Código Penal que se refiere a los agentes de retención o de percepción quienes son los autores de este delito cuando actúan como tales estableciendo el dicho cuerpo legal lo siguiente en cuanto a esto:

ARTÍCULO 358.- "C". Apropiación Indebida de Tributos. Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la administración tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.

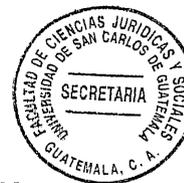
Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

Es de importancia señalar que si este delito es cometido por representantes de una persona jurídica a esta se le impondrá una multa equivalente al impuesto no enterado pero además si fuere reincidente se cancelara su patente de comercio, este es uno de los casos en los que la ley agrava un sanción por la reincidencia de la cual hablamos al inicio del presente capítulo.

### **3.11.3.-Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.**

Este delito se refiere básicamente a impedir por cualquier medio que la administración tributaria determine la obligación y por ende su posterior cobro se encuentra regulado en el Código Penal en su Artículo 358 "D" que dice:



ARTÍCULO 358.- \* "D". Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria. Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido.

Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

Si este delito es cometido por una persona jurídica se procederá a la cancelación de su Patente de Comercio en caso de reincidencia y si fuere el autor de este delito un persona extranjera además de las pena de este delito se sancionara con la pena de expulsión del territorio nacional.

Además de de los delitos enumerados anteriormente cabe mencionar asimismo las faltas contra el ordenamiento jurídico tributario cuya pena principal es la de arresto de diez a sesenta días las cuales se encuentran reguladas en nuestra legislación en el artículo 498 del Código Penal que establece:

**ARTÍCULO 498.-** Será sancionado con arresto de diez a sesenta días:

1. El funcionario o empleado público que autorice o efectúe la carga de máquinas estampadoras de timbres fiscales, sin que las máquinas estén debidamente autorizadas para operar, o no se hubiere cancelado previamente en las cajas fiscales el impuesto que se puede portear.
2. El agente de retención que no extienda al sujeto pasivo del impuesto, la constancia de retención que conforme a la ley corresponde.



3. El funcionario o empleado público que por razón de su cargo reciba tributos pagados con cheque y no cumpla con identificar en el reverso del cheque.

- a) A la persona individual o jurídica titular de la cuenta a cargo de la cual se libra el cheque.
- b) El impuesto que se paga, y,
- c) El número de operación de caja.

En las faltas tipificadas en los numerales uno y tres del presente artículo, además de la sanción de arresto, se despedirá de su cargo al funcionario o empleado público autor de la falta.

### **3.12.-Principales leyes en materia tributaria**

Las más importantes leyes tributarias en las cuales se encuentran señaladas tanto las obligaciones tributarias como las sanciones para el incumplimiento de las mismas son las siguientes:

- Código Tributario.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles

- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo.
- Ley de Herencias, Legados y Donaciones.
- Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos

### **3.13.-Evasión y elusión tributaria**

A continuación se realizara un análisis tanto de la evasión como elusión tributaria tratando así de establecer que ambos términos no sinónimos sino que constituyen infracciones tributarias de distinto carácter entre sí.

#### **3.13.1.-Evasión tributaria**

Evasión tributaria es el incumplimiento total o parcial de la declaración y pago de los impuestos y demás obligaciones legales que recaen sobre los contribuyentes respecto al estado en su calidad de acreedor en la obligación tributaria, conlleva todas las conductas ilícitas adoptadas por los contribuyentes para evitar, reducir o retardar el pago del impuesto debido.

La evasión tributaria ha sido una constante preocupación para todas las administraciones tributarias en especial de aquellas pertenecientes a los países en desarrollo, por cuanto los impuestos son la principal fuente de ingresos de una nación y su merma genera una serie de trastornos y distorsiones en el ámbito público y privado,

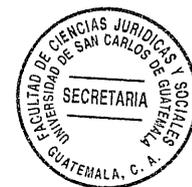
al fomentar la aplicación de tasas impositivas más altas para cubrir el déficit en la recaudación.

Es necesario llegar a establecer los focos de evasión dentro del sistema tributario, para poder implantar medidas al respecto para combatirla esto se logra a través de la medición.

### **3.13.1.1.-Medición de la evasión**

La medición de la evasión no es una tarea fácil. Por razones obvias, preguntar directamente a los contribuyentes es la forma menos confiable para observar este comportamiento ya que difícilmente revelaran cuanto impuesto han dejado de pagar en un periodo dado, En este sentido, los métodos de medición deben seguir vías indirectas para obtener resultados más confiables, para cuantificar la evasión tributaria y medir el impacto de esta conducta.

El método general que se ha utilizado para estimar la evasión en cada tipo de impuesto consiste en la construcción de un agregado teórico de su base imponible, de acuerdo a lo que se establece en la legislación. Para este efecto se utilizan fuentes de información independientes (Cuentas Nacionales, principalmente) que son apropiadas a cada gravamen. Luego, se estima la recaudación teórica aplicando las bases impositivas vigentes a la base teórica y se compara con la recaudación efectiva, resultando de esta diferencia el monto de evasión estimado.



### 3.13.2.-Elusión fiscal

La elusión fiscal consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones. La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas, esto último es lo que se conoce como un vacío legal.

La elusión fiscal puede ser practicada por cualquier persona, que cuente con un asesoramiento legal y tributario adecuado. Pero son las multinacionales y entidades financieras las que por lo general más se benefician de ella, al disponer de la estructura internacional y los recursos necesarios para poner en marcha auténticas estrategias de ingeniería fiscal. Como hemos dicho, la elusión fiscal no es un delito, pero es fácil comprender que no es vista con agrado por las autoridades tributarias. Al fin y al cabo por culpa de ella éstas pueden llegar a perder una parte importante de su recaudación, por ello no es de extrañar que traten de combatirla con todos los medios a su alcance estas medidas consiste básicamente en eliminar posibles vacíos legales que favorezcan la elusión, esto se consigue bien modificando la ley original o complementándola con reglamentos de carácter administrativo.

Aunque ambas son infracciones tributarias existen sustanciales diferencias:



### **3.14.-Diferencia entre evasión y elusión fiscal**

Básicamente la diferencia entre ambas radica en que la evasión fiscal es un delito el cual se realiza infringiendo las normas tributarias efectuando una conducta antijurídica para lograr tal cometido mientras que la elusión fiscal constituye una serie de acciones o medidas para evitar la carga tributaria o reducirla al mínimo bajo un aprovechamiento de vacíos legales o mecanismos que la ley permite al contribuyente para tal efecto.





## CAPÍTULO IV

### **4.-La elusión fiscal como medio de obstaculización de la recaudación tributaria**

El tema de la elusión fiscal como tema esencial del presente trabajo de investigación será abordado en el presente capítulo de una manera más amplia en cuanto a su evolución y alcances de la misma y como dicha forma de defraudación tributaria afecta la recaudación por parte de la administración de tributos que podrían dar una mayor amplitud al presupuesto general de la nación para satisfacer las necesidades de la población en rubros como salud, educación, infraestructura entre otras áreas que se han visto afectadas a través de los años por la baja recaudación fiscal lo que ha llevado a intensos debates en lo referente al pacto fiscal que es tan exigido por la comunidad internacional lo que hace aun mas difícil el poder solicitar préstamos al extranjero a países amigos o entidades internacionales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional por lo que al estado le es necesario elevar los índices de recaudación para cumplir con sus fines entre ellos el principal que resulta ser el bien común.

#### **4.1.-Naturaleza jurídica de la elusión fiscal**

No existe unanimidad en la doctrina en cuanto a la naturaleza jurídica de la elusión fiscal ya que existen autores que estiman que ella es lícita, otra ilícita e incluso existe

una tercera corriente que sostiene que puede ser lícita o ilícita. Según la actuación del contribuyente en el caso concreto.

Dentro de la primera postura por ejemplo Amorós, define a la elusión como: “Es la abstención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o datos encajados, definidos e incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar realizar o contribuir a un hecho imponible quebrando o impidiendo, por tanto, que exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible.”<sup>22</sup> Fonrouge estima que “existe elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador del tributo.”<sup>23</sup> Por su parte Dino Jarach sostiene que la elusión “consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.”<sup>24</sup>

En países como Chile, Valenzuela estima que la elusión se puede conceptualizar como: “un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por lo cual el sujeto pasivo pretende evitar la generación de un hecho gravado impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria o bien, lograr una menor tributación a través de maniobras lícitas

---

<sup>22</sup> Amorós, Narciso. **La elusión y evasión tributaria**. *Revista de derecho financiero y hacienda Pública*. Pag. 3

<sup>23</sup> Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. pág. 695.

<sup>24</sup> Jarach, Dino. **El hecho imponible**. Pág. 119.

no contempladas en la ley como alternativa y que sirvan para obtener el resultado que se pretende.”<sup>25</sup>

Pero existe como mencionamos al principio la corriente doctrinaria que menciona que la elusión tributaria es ilícita, por ejemplo dicha postura es sostenida por el tributarista Héctor Villegas quien sostiene que esta “es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante a uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes.”<sup>26</sup> Para que una ventaja de índole fiscal sea considerada como elusión, debe existir una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de esta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquella, cuya intención es la evasión del impuesto, Estima que el recurrir a estas formas inadecuadas solo tiene como propósito la evasión constituyendo una conducta fraudulenta y por tanto, ilícita, aun cuando no esté expresamente prohibida por el derecho. De la misma forma Heinrich Wilhem Kruse señala que en la elusión “el sujeto hace que no nazca la obligación tributaria mediante un comportamiento no establecido y fiscalmente irrelevante, pero que garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto, actúa con abuso o fraude de ley.”<sup>27</sup> La elusión fiscal se traduce en un ahorro de impuestos, pero, caracterizado por la violación indirecta de las normas, institutos y procedimientos, siguiendo esta línea de argumentación, en Chile, Norberto Rivas estima que la elusión “es toda una conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el

---

<sup>25</sup>Valenzuela, Cristóbal, **Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al servicio de impuestos internos con relación al impuesto a la renta.** Pág. 36.

<sup>26</sup> Villegas, Héctor Curso de Finanzas, **Derecho financiero y tributario.** Pág. 386.

<sup>27</sup> Whilhelm Kruse, Heinrich, **El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión en el “Tratado de derecho tributario”.** Pág. 47.

nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que constituya infracción o delito.”<sup>28</sup>

En la tercera vertiente, tenemos por ejemplo a Herrero Madariaga para quien “la elusión es aquella conducta del sujeto pasivo, lícita o ilícita, según los casos, que incide en el momento de la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria por lo que se trata de no realizar ese determinado presupuesto efectuando otro distinto y evitando así el nacimiento de una concreta obligación tributaria o dando lugar al nacimiento de otra distinta.”<sup>29</sup>

A continuación haremos un análisis de estas posturas y verificaremos a través de ellas el impacto de la elusión fiscal en la recaudación de los tributos.

#### **4.2- Elusión lícita**

Para que aquellos que estiman que la elusión es lícita, las características de esta serian las siguientes:

- a) Se trata de una acción u omisión previas a la verificación del hecho gravado. Si se verificó el presupuesto de hecho, nos encontramos frente a una obligación tributaria perfecta, respecto de la cual existe un sujeto pasivo, quien si no la cumple, estamos en presencia de un supuesto de evasión tributaria. El presente análisis se enmarca

---

<sup>28</sup> Rivas, Norberto. **Planificación tributaria**. Pág.21

<sup>29</sup> Herrero Madariaga, J. **El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos**. Pág. 10.



dentro del presupuesto de la licitud de la elusión fiscal antes del nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que no existiría relación jurídico-tributaria.

- b) Es una noción de carácter negativo, esto es, la idea es que el hecho gravado no se produzca, aun cuando existiere actividad positiva del sujeto, esta debe ser contraria al nacimiento de la obligación tributaria.
- c) La elusión es lícita solo cuando la personas no incurran en abuso de las formas jurídicas para evitar o aminorar la carga fiscal, vale decir los medios a través de los cuales se manifiesta deben ser lícitos. Según Amorós, para que la elusión sea lícita debe cumplir con tres elementos: "1) Ser perfectamente cierta, vale decir, debe tratarse de una conducta clara, transparente y evidente, que no preste a errores, debe existir coincidencia entre la exteriorización de la conducta y lo que el contribuyente realmente quiere; 2) Ser perfectamente general, esto es, debe tratarse de una forma jurídica que normal y cotidianamente se usa por el resto de los contribuyentes. Se trata este de un elemento difícil de determinar, ya que se refiere a conceptos subjetivos, que en definitiva tendrían que ser establecidos por los tribunales de justicia; 3) Ser perfectamente sin intención es decir, que el contribuyente utilice la fórmula jurídica sin preocuparse de las consecuencias de índole tributaria."<sup>30</sup> A este respecto, Valenzuela expone pues señala que el contribuyente desarrolla la conducta en cuestión "con la finalidad de aminorar su

---

<sup>30</sup> Amorós Narciso. **Ob.Cit.** Pág. 535

carga fiscal, ese es justamente su objetivo último, conducta sería lícita, en la medida que los medios utilizados lo sean.”<sup>31</sup>

d) Es un fenómeno económico que se exterioriza a través de procedimientos y utilización de de normas jurídicas. A no dudarlo, como muchos otros fenómenos de naturaleza impositiva la elusión posee un trasfondo fundamentalmente económico, pues por su intermedio el contribuyente desea rebajar su carga tributaria. Ahora bien, esta finalidad se concreta a través de la utilización de normas, contratos y procedimientos jurídicos regulados por el derecho.

e) Algunos estiman que otra de las características de la elusión sería que esta exigiría una interpretación literal de las leyes tributarias. Valenzuela sostiene que de no darse interpretación estrictamente literal de estas, los supuestos en que se podría aplicar la elusión se reducirían al mínimo.

Manifiesta además que si se admitiera la consideración económica de las leyes tributarias como método de interpretación, una gran cantidad de casos de elusión desaparecerían, limitándose esta a los casos de abstención de la conducta por parte del contribuyente amenazado con la persecución del tributo.

Según lo anterior, no debemos olvidar que el fundamento de la licitud de la elusión es que ella tiende a impedir el nacimiento del hecho gravado, por medios lícitos, no a través de fraude a la ley, abuso del derecho, simulación u otros por el estilo. Si ello es

---

<sup>31</sup>Valenzuela, Juan. **Ob. Cit.** Pág. 41

así, aun cuando la ley tributaria que regula el hecho generador se interprete utilizando todos los métodos de interpretación, no afectará a la licitud de esta, pues la rebaja en la carga tributaria se ha obtenido utilizando herramientas jurídicas lícitas. Insistimos que en este caso, a nuestro juicio, no resulta pertinente cuestionar la interpretación económica de la ley que establece el hecho gravado en cuestión ya que el fenómeno elusorio es previo a él y justamente intenta por medios lícitos que este no nazca situación que trataremos a continuación.

#### **4.3.- Fundamento de la licitud de la elusión**

El fundamento último de la conceptualización de la elusión como lícita, radica en la libertad para desarrollar actividades económicas. Vale decir, dentro del marco constitucional y legal, un contribuyente puede organizar sus negocios de forma de pagar el menor impuesto, siempre utilizando instrumentos jurídicos lícitos.

#### **4.4.- Elusión ilícita**

Nos corresponde a continuación hacernos cargo de la caracterización de la elusión para aquellos que la estiman como ilícita. Sostienen que: si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al negocio realmente perseguido y esa anormalidad del “ropaje jurídico” no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta y por ende

ilícita aun cuando esa forma jurídica en si misma no sea prohibida por el derecho privado. En el mismo sentido, cabe señalar que no podía ser de otro modo ya que el concepto mismo de elusión fiscal se identifica con el de fraude a la ley tributaria. De acuerdo a Heinrech Wilhelm Kruse: “la elusión consiente en efectuar un comportamiento por medio del hecho con el cual se trata de evitar la verificación del presupuesto al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria; esto tampoco evita la posibilidad de ocasionar conductas elusivas (características por la posibilidad de ocasionar conductas elusivas (caracterizadas por la violación indirecta), en cuanto a normas de exención fiscal, para obtener un resultado no querido, por la norma desgravatoria tributaria, de condiciones útiles para hacer emerger el reconocimiento de la exención del impuesto”<sup>32</sup>. El mismo autor señala que “la elusión evita el nacimiento de la obligación tributaria, en contraste con el derecho: de lo contrario, se verificaría un ahorro de impuesto. La evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida. El fraude fiscal, que es un delito no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión”<sup>33</sup>.

Ahora bien las características de la elusión, si la estimamos como ilícita, son las siguientes:

- a) La conducta del contribuyente debe ser dolosa, pudiendo consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, en el abuso de la buena fe y en general en

---

<sup>32</sup> Wilhem Heinrich. **Op. Cit.** Pág. 593.

<sup>33</sup> **Ibid.** Pág.601.



la transgresión de las medidas antielusivas que la legislación tributaria contempla.

La elusión se caracteriza como una conducta dolosa toda vez que en tal caso, puede resultar muy difícil distinguirla de un delito tributario o por lo menos de la distinción puede resultar muy complicada. Creemos que podría hablarse más propiamente de una conducta ilícita, contraria al ordenamiento jurídico o se antijurídica.

- b) Debe distinguirse claramente entre la evasión y elusión. En aquella el hecho gravado ha nacido a la vida del derecho, vale mencionar, que existe una obligación tributaria, misma que el sujeto pasivo ha dejado de cumplir. En la elusión por su parte, el hecho gravado no existe, justamente el objetivo de la conducta elusiva es impedir el nacimiento de este, por medios antijurídicos
- c) La elusión no puede confundirse con la economía de opción o la planificación tributarias, pues si bien en ambos casos se produce un no pago o menor pago de impuestos, esta última la forma en que se obtienen estas es a través de la aplicación de normas jurídicas, esto es, con pleno apego al derecho y no, antijurídicamente, como en el caso de la elusión.
- d) Se estima que la elusión se manifiesta, fundamentalmente a través del fraude a la ley, la simulación o el abuso de derecho.

A lo largo de los últimos años persiste la discusión de que tanto la elusión fiscal como la economía de opción son sinónimos situación que trataremos a continuación:

#### **4.5.-Elusion fiscal y la economía de opción**

La economía de opción se basa en la idea de que nadie está obligado a escoger las vías impositivas más onerosas para estructurar sus negocios la economía de opción implica un negocio amparado por una norma aplicable al caso concreto, ya que hay correspondencia entre la realidad, la forma jurídica asumida y la norma aplicable, la cual constituye una opción legítima ofrecida por el ordenamiento jurídico.

El supuesto de la economía de opción si bien busca disminuir el efecto fiscal de los hechos jurídicos utiliza mecanismos lícitos para lograrse el objetivo.

El ahorro fiscal o economía de opción es una manifestación de los principios de la autonomía de voluntad y la libertad de empresa. El mismo consiste en la posibilidad que detenta el sujeto pasivo tributario de escoger una alternativa entre varias que le permite y ofrece el orden jurídico (para obtener el fin deseado) que en ocasiones puede implicar renunciar a las demás, lo cual tendrá como consecuencia la mayor o menor reducción del impacto fiscal de la operación económica que realizará en el ejercicio de sus actividades comerciales. La economía de opción es una forma lícita que tienen los sujetos pasivos de pagar menos impuestos. Cuando el contribuyente ahorra fiscalmente, no lo hace desconociendo ni abusando de algún enunciado normativo, ni



utilizando figuras jurídicas del derecho privado que persigue una finalidad distinta a la que se le esté dando. Por el contrario, la economía de opción se logra aplicando correctamente el enunciado normativo o valiéndose de los resquicios que el legislador, con o sin intención, ha establecido al regular positivamente alguna situación de hecho o negocio jurídico. En efecto, el ahorro fiscal, economía de opción, planificación fiscal o como en lo particular preferimos denominarla: “programas de racionalización de la carga tributaria”, están dirigidos a diseñar formas legales y legítimas, empleando los propios beneficios fiscales establecidos aisladamente en los cuerpos normativos reguladores de los distintos subsistemas impositivos (impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, etc.), o que resulten de su interpretación sistemática, con la finalidad de “racionalizar” el impacto fiscal, esto es, estructurar jurídicamente la actividad negociar que se pretende realizar para obtener el resultado económico deseado, pagando menos impuestos de manera lícita.

Si analizamos en su conjunto las definiciones anteriores, encontramos que no hay un acuerdo entre los autores sobre el contenido sustancial de los conceptos, comparativamente, no resulta fácil, en la práctica encuadrar un caso dentro de una u otra figura, sin embargo hay un elemento común en las diferentes modalidades de conducta, y es que están dirigidas a conseguir la ocultación total o parcial de la renta, o a su declaración inexacta para evitar el cumplimiento o el nacimiento de las obligaciones fiscales. Los efectos que produce la elusión fiscal afectan al sistema a corto, mediano y largo plazo analizaremos algunos de ellos a continuación:

#### 4.6.- Efectos que produce la elusión

Si estimamos que la elusión es ilícita, sus efectos, obviamente nocivos para el desarrollo del país son los siguientes:

- a) Hace que disminuyan los ingresos fiscales.
- b) Distorsiona la asignación de recursos.
- c) Viola los principios de equidad y justicia tributaria.
- d) Afectan la competencia, pues el elusor tiene ventaja de mercado frente al no elusor.
- f) Aumenta los costos de fiscalización.
- g) Reduce la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

Al momento de realizar un análisis de estas posturas consideramos que la elusión fiscal es de carácter ilícita ya que los teóricos que exponen esta postura tienen un mayor fundamento en sus aseveraciones ya que constituye dicha infracción un fuerte obstáculo para la recaudación de los tributos lo que es un problema en el mundo del derecho como hemos expuesto en este trabajo por lo que es deber del Estado en concordancia con los principios del derecho tributario combatir esta forma de defraudación tributaria.

El estado mediante las normas jurídicas ha realizado esfuerzos para combatir la elusión fiscal a este tipo de legislación se conoce como normas antielusivas:



#### **4.7.- Las normas antielusivas**

Según la doctrina estas constituyen manifestaciones de tipo legal, que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión fiscal. En el derecho comparado las normas antielusivas se clasifican en generales y especiales. Estas últimas son manifestaciones del poder legislativo, quien frente a un “hoyo de elusión”, dicta una norma que tiene como objetivo taparlo vale decir, se trata de una legislación que se va dictando en la medida que el órgano administrativo (en nuestro país la Superintendencia de Administración Tributaria) va detectando conductas desarrolladas por los contribuyentes a través de las que se genera elusión tributaria.

Sin duda, no parece ser esta la forma más eficiente de solucionar el problema ya que de esta forma se genera un sistema tributario complejísimo, que, como es sabido, en definitiva genera más incumplimiento tributario. No olvidemos que entre los principios básicos de un ordenamiento jurídico tributario, uno de los importantes es el de sencillez, mismo que en Guatemala no se aplica con tanta claridad.

Un ejemplo en nuestro país de este tipo de normas es la denominada ley anti- evasión dto. 20-2006 del Congreso de la República que si bien constituye un esfuerzo por parte del legislador para erradicar las infracciones tributarias ya se habla de la aprobación de otro cuerpo legal en el mismo sentido lo que como ya explicamos lejos de simplificar el sistema tributario lo hace aun más complejo.

Las normas antielusivas pueden definirse como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y a la cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la administración de potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con animo elusorio, para aplicar el régimen jurídico fiscal que se ha tratado de eludir. Se trata de normas de clausura que hacen igualmente aplicables las normas que el elusor trata de no cumplir. Lo anterior busca establecer vías específicas para atacar los actos elusorios a partir de presupuestos establecidos por la ley.

Siendo de la esencia de estas disposiciones el ser planteamientos generales, son fundamentales para su recta aplicación el buen funcionamiento y criterio entre el ente fiscalizador y el Poder Judicial. En efecto, el fiscalizador del cumplimiento tributario debe identificar correctamente las conductas elusorias, no confundiéndolas con las propias de la economía de opción o planificación tributaria para evitar simulaciones siendo el poder judicial quien determine la ilicitud o ilicitud en el caso concreto.

En países Latinoamericanos, incluido Guatemala, no se establece normas antielusivas de carácter general aunque existen diversas posturas que dicha norma no es tan imprescindible ya que en ultimo termino la practica elusoria, está infringiendo el principio de buena fe ya que atreves de medios artificiosos se esta impidiendo el nacimiento del hecho gravado y asi evitando el impuesto. Si bien esto puede ser cierto, no lo es menos que en la lucha contra la elusión, puede resultar de gran utilidad una norma antielusiva de carácter general.

#### **4.8.-Algunas formas y procedimientos de afectar el pago de los impuestos, que implica la violación de las leyes tributarias.**

A continuación enunciaremos algunas de las formas más corrientes para pagar menos impuestos o inclusive no pagar mediante medios “legales” o eludiendo la legalidad:

- No inscribirse.
- Traslado de rentas a otras personas.
- Uso de normas legales (reinversión de utilidades).
- Empresas off shore.
- Uso de constancias de exención.
- Otras Formas.

##### **4.8.1.-No inscribirse**

Los nuevos entes económicos, sencillamente no se inscriben, de allí que puede observarse que la economía informal ha ido en aumento. Este efecto ha estado dado por el desempleo y en algunas ocasiones bajo la informalidad el ente económico se siente más seguro, menos observado por la delincuencia.

Aquí hay que agregar que lo dificultoso que resulta hoy en día inscribirse lo que crea un clima propicio para la economía informal. Se han simplificado los formularios, pero no se han simplificado el número de documentos que se necesitan para inscribirse. El



contribuyente debiese poder inscribirse en el sistema bancario por ejemplo, hay quien expuso que debería de ser inclusive en los supermercados.

La administración ha esgrimido como argumentos en algunos casos que según a algunos contribuyentes les ha sucedido y ahora en la mayoría de los casos, tienen como objetivo el crear estas empresas para defraudar a la aduana. Debe de eliminarse este argumento hacer más ágil la inscripción y más ágil la fiscalización pues solamente con esta se lograra el objetivo de evitar la defraudación aduanera.

#### **4.8.2.-Traslado de rentas a otra persona**

Dado los diferentes tipos impositivos, un contribuyente puede, trasladar a otro rentas que le correspondan, a él, existen varias formas de efectuar estos traslados.

#### **4.8.3.-Uso de normas legales (ejemplo reinversión de utilidades)**

Esta norma, tal como está establecida permite eludir impuestos, pues la misma, indica que el contribuyente puede rebajar como gastos un porcentaje de lo que “reinverta en el periodo siguiente” o sea que, mediante una estimación y un detalle adjunto el contribuyente rebaja una cantidad como gasto que difícilmente este siendo controlado por la administración tributaria

La siguiente forma de elusión se produjo en nuestro país con la quiebra de los bancos

de forma fraudulenta afectando a cierto sector de la población constituidos como empresas off shore tema que ampliaremos a continuación:

#### **4.8.4.-Empresas off shore**

Una empresa off shore, está constituida fuera de la República de Guatemala, sus obligaciones de libros contables y registros se circunscriben a los que obliguen las normas legales de donde fue constituida. Dicho sea de paso, no está bajo las normas formales-tributarias de Guatemala, aunque existe duda acerca de si lo está o no lo está, ya que normalmente sus operaciones las realiza dentro del territorio nacional, por ejemplo, presta y le prestan servicios dentro del territorio algunas veces fuera de ella. Cabe mencionar que algunas de las financieras, no adscritas al sistema financiero cuya vigilancia está a cargo de la Superintendencia de Bancos han sido creadas como empresas off shore. Ellas prestan fuertes sumas de dinero a empresas productivas nacionales, por esos préstamos se cobran intereses para lo que solo emiten recibos simple membretados de la empresa sin pagar impuestos, ya que son empresas del exterior.

#### **4.8.5.-Uso de constancias de exención**

Emitir constancias de exención para gozar de este beneficio en actividades no relacionadas con el objeto de la exención del impuesto, es muy utilizada. Por ejemplo,

se emiten constancias de exención para compras personales sin pagar el I.V.A etc.

#### **4.8.6.-Otras formas**

Existen otras formas de poder realizar la elusión fiscal entre las cuales podemos mencionar las siguientes:

##### **4.8.6.1.-Impuesto al Valor Agregado**

Un ejemplo de elusión fiscal se da cuando se dio una modificación para el pago del I.V.A en la compraventa de vehículos automotores. Esta modificación era necesaria, pero debió analizarse efectuar una rebaja progresiva del impuesto.

Esto podría traer consecuencias negativas para la recaudación de este impuesto, no necesariamente por la rebaja sino que por ser el monto tan bajo a pagar para la reventa, se prestara a comprar vehículos a nombre de empresas para utilizar el I.V.A. como crédito fiscal para luego venderlos a quien el I.V.A no le es indispensable para recuperar créditos fiscales.

##### **4.8.6.2-Impuesto Sobre la Renta**

Una forma de eludir este impuesto utilizando las mismas normas, es sumar todos los ingresos obtenidos de diferentes fuentes y aplicar los gastos de forma general,

específicamente las personas en relación de dependencia y que a la vez tienen otras rentas, fácilmente obtendrán renta imponible más baja o incluso pérdida fiscal al aplicar gastos de su negocio. Estos dos tipos de ingreso no deben unificarse.

#### **4.9.-Caracterización de la elusión fiscal**

Como marco de referencia, distinguiremos tres tipos de conductas realizadas por el contribuyente con el fin de evitar o disminuir la carga impositiva; y luego les daremos el nombre que permita, lógica y legalmente, distinguirlos sin lugar a dudas.

##### **4.9.1.-Acción racional**

La primera situación se configura cuando el contribuyente elige racionalmente un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva.

##### **4.9.2.-Acción con conducta dolosa**

En el segundo tipo nos encontramos con el contribuyente, que con la intención de evitar la configuración del hecho gravado y consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico.

En general la elección de una alternativa con una intencionalidad previa se trata de una conducta dolosa realizada por el contribuyente con la finalidad de evitar la configuración del hecho gravado. En esta situación el contribuyente elige una vía idónea para realizar sus negocios o actividades económicas que es conocida como elusión tributaria.

La primera y la segunda conducta se asemejan, porque en ambas se evita la configuración del hecho gravado y por ende el nacimiento de la obligación tributaria.

#### **4.9.3.-Acción con intención dolosa premeditada**

La tercera conducta, es una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la administración tributaria o simplemente no se paga. Ejemplo: La no emisión de factura de venta con el propósito de disminuir la base imponible de los impuestos.

Para Hector Villegas, la elusión fiscal "es la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios, esto es, la sustracción fraudulenta del pago de un tributo mediante el abuso de las normas."<sup>34</sup> Este autor es de aquellos que

---

<sup>34</sup> Villegas, Hector, Curso de Finanzas, **Derecho financiero y tributario.**, Pág. 330.

entienden que la evasión es un concepto genérico que comprende la elusión fiscal como antijurídica.

Hernando Sierra Mejía sostiene que cualquier tipo de defraudación es ilegal, razón por cual no cabe hablar de una “evasión legal”.<sup>35</sup> Agrega que tampoco existe uniformidad en el significado que da el termino elusión, pues algunos lo emplean para designar la conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u omisiones destinados a evitar que surja la obligación de tributar o minimiza la cuantía de esa prestación y otros se valen de él para aludir a la “violación indirecta” de la ley fiscal en contraste con la “infracción directa” o evasión. No obstante, el termino elusión, con referencia a impuestos, se emplea para designar conductas como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado.

En consecuencia, según este autor, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía. La distinción general y amplia entre evasión (violación directa de la legislación fiscal) y elusión (violación indirecta de la legislación) aceptada o no se usa ampliamente.

Por su parte, Carlos Miguel Tacchi señala que la evasión “es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.”<sup>36</sup> Agrega que la elusión, en cambio,

<sup>35</sup> Sierra Mejía, Hernando. **Ob.Cit.** Pág. 233.

<sup>36</sup> Tacchi. Carlos Miguel, **Evasión tributaria.** Pág.25.



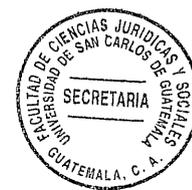
constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte, a un tributo legalmente debido. Se trata de apelar a formas o estructuras diferente de las convencionales, con tal de dar a un hecho imponible una investidura diferente.

En nuestro concepto como lo expusimos con anterioridad, el término “elusión fiscal”, es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito.



## CONCLUSIONES

1. La elusión fiscal es una forma de defraudación tributaria la cual es utilizada por ciertos contribuyentes en la actualidad, lo que conlleva necesariamente una menor recaudación de los tributos por parte del erario público.
2. La legislación en materia de elusión fiscal es pobre e insuficiente, aunque se han hecho esfuerzos por tener un marco legal para combatirla, es necesario que haya un compromiso por parte de los legisladores para disminuir lo más posible su impacto en el sistema tributario nacional.
3. El principal problema en el tema de la elusión fiscal estriba en establecer de una forma efectiva las prácticas que la conllevan, ya que no se ha podido realizar esto de manera efectiva, por lo que sigue en aumento.
4. La elusión fiscal existe en el sistema tributario guatemalteco y sus efectos llegan a afectar en una forma directa a la recaudación tributaria, siendo un tema de relevancia dentro de la realidad nacional ya que es una problemática que se ha venido dando a través de los años sin que se haya ofrecido una solución viable para ella.





## RECOMENDACIONES

1. El Estado debe crear campañas de concientización de una manera constante hacia los contribuyentes con la finalidad de que puedan ver que el pago de impuestos es de beneficio para la colectividad, así como fomentar el diálogo entre el sector público, el sector privado y la población en general logrando así la elaboración de un pacto fiscal que sea viable dentro de la realidad económica que vive Guatemala.
2. El Congreso de la República tiene que fortalecer la legislación en materia de elusión fiscal, así como en general en el ámbito tributario, no con el objetivo de hacer más complejo nuestro sistema fiscal sino para que responda dicho conjunto de leyes a las necesidades del país.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria debe de fiscalizar de una forma más efectiva lo referente al tema de contratación y adquisición de bienes y servicios, para no dar lugar a la elusión fiscal y poder prever posibles infracciones al ordenamiento tributario.
4. El Gobierno de la República tiene que realizar esfuerzos para combatir la elusión fiscal, con el objeto de mejorar la recaudación de tributos por parte del Estado para que éste pueda agenciarse de recursos para poder satisfacer las necesidades de la población en general de una forma más efectiva.





## BIBLIOGRAFÍA

- AMORÓS, Narciso. **La elusión y evasión tributaria**. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Madrid. España. Septiembre 1965.
- ARAUJO FALCAO, Amílcar. **El hecho generador de la obligación tributaria** Buenos Aires, Argentina, 1964.
- CALVO ORTEGA, Rafael. **Derecho tributario parte general**. Civitas Ediciones. Madrid. España 2004.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**, 9ª ed, Porrúa, México, 1979.
- DÍAZ DUBON, Carmen. Najera Flores, Lizeth. **Derecho financiero I**. Editorial Estudiantil Fénix/Praxis División Editorial. Guatemala Abril 2003.
- DIEP DIEP, Daniel. **Revista defensa fiscal** . Año 3, No. 33. México, Julio 2001.
- DUMAY, Alejandro. **El Delito Tributario**, Santiago, Chile, (s.f.).
- FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires. Argentina, 1973.
- GIANNINI. **Instituciones de derecho tributario**. Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**, 4ª ed , obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Desalma, Buenos Aires, 1987.
- GONZÁLEZ, Eusebio y Lejuene, Ernesto. **Derecho tributario I**. 2ª. ed. Ed. Plaza Universitaria. Salamanca, España. 2000.
- HERNÁNDEZ MÉNDEZ, Marcelo. **La obligación y las relaciones tributarias**. Nuevo. Consultorio Fiscal, 2ª. Edición. Fondo Editorial. UNAM. México. (s.f.).
- HERRERO MADARIAGA, J. **El Fraude de ley como elusión ilícita de los tributos**. Revista Española de Derecho Financiero. Numero 10. España, 1976.
- JARACH, Dino. **El hecho imponible** Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1971.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. Ed. Thomson. México. 2002.
- LOMELÍ CERREZO, M. **El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal**, México 1961.
- MARTÍN QUERALT, Juan. et. al. **Curso de derecho financiero y tributario**. 13a. ed., Ed. Tecnos, España 2002.
- MATUS, Manuel. **Finanzas públicas**, Editorial Universitaria, Santiago, Chile, (s.f.).
- PUGLIESE, Mario. **Derecho financiero**. Traducción. Española. México. 1946.



- RIVAS, Norberto. **Planificación tributaria**. Santiago, Chile. 2000.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. **Introducción al estudio del derecho financiero**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- ROSAS Aniceto, Roberto Santillán. **Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México**. México D.F. 1962.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**, I, introducción, Volumen primero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**, Madrid, España, 1993.
- SIERRA MEJÍA, Hernando. **El derecho y el revés del Impuesto**, Medellín, Colombia, 1988.
- TACCHI, Carlos Miguel. **Evasión tributaria**, Venecia, Italia. (s.f).
- VALENZUELA, Cristóbal. **Elusión tributaria, normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos con relación al Impuesto a la renta**. Chile, 2000.
- VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, **Derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina, 2000.
- VILLEGAS, Héctor. **Derecho penal tributario**. Buenos Aires. Argentina, 2002.
- VÍVEROS, Marcela y otro. **Delito tributario**, Santiago de Chile, Chile. 1991.
- WHILHELM KRUSE, Heinrich. **El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión en el "Tratado de derecho tributario"**, Bogotá, Colombia, 2001.

#### Legislación

- Constitución Política de la República de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.
- Código Tributario**. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 6-91, 1997.
- Código Penal**. Congreso de la República de Guatemala. Decreto. No. 17-13, 1973.