

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



**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTRATO DE PERMUTA DE BIENES
INMUEBLES**

FRANCISCO JOSÉ FUENTES LUCERO

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2012

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTRATO DE PERMUTA DE BIENES
INMUEBLES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

FRANCISCO JOSÉ FUENTES LUCERO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2012

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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. David Sentés Luna
Vocal: Lic. Eduardo Leonel Esquivel Portillo
Secretario: Lic. Luis Emilio Orozco Piloña

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Juan Carlos López Pacheco
Vocal: Licda. Rosalba Corzantes Zúñiga de Muñoz
Secretario: Lic. Erwin Iván Romero Morales

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público)

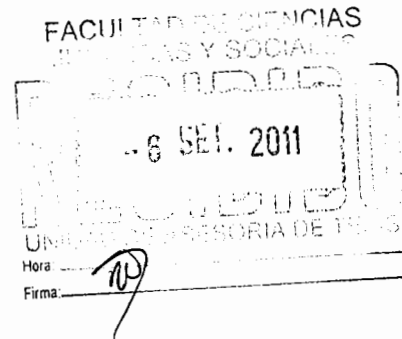


Luis Fernando Manrique Morales
Abogado y Notario

Guatemala, 23 de Agosto de 2011

Licenciado:

Carlos Manuel Castro Monroy,
Coordinador de la Unidad de Asesoría de Tesis,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
Ciudad Universitaria.



Licenciado Castro Monroy:

De acuerdo con el nombramiento emitido por esa Unidad el dos de junio del año dos mil once, en el que se dispone nombrar al suscrito como Asesor del Trabajo de Tesis de el Bachiller FRANCISCO JOSÉ FUENTES LUCERO, a usted informo: Que el postulante presentó el tema de investigación intitulado: ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTRATO DE PERMUTA DE BIENES INMUEBLES.

De acuerdo a lo establecido por el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de la Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de dicha casa de estudios el trabajo presentado posee un excelente contenido teórico y científico con una metodología basada en el uso de los métodos inductivo, deductivo y científico, utilizando las técnicas de investigación documental, bibliográfica, la observación y otros.

Se utilizó la metodología pertinente, con una redacción clara y de manera práctica para la fácil comprensión del lector, en su elaboración se utilizó bibliografía de autores nacionales e internacionales en materia de derecho tributario, arribando a conclusiones y recomendaciones importantes que deben ser tomadas en cuenta, tanto por autoridades en materia tributaria, como por legisladores, parlamentarios, y sobre todo estudiosos del derecho y de la población en general.

Asimismo, las conclusiones y recomendaciones se relacionan directamente con el contenido de los capítulos y el desarrollo de la tesis demuestra empeño y en forma personal me encargue de guiar al sustentante en las distintas etapas de investigación empleando los métodos y técnicas señaladas.

Sexta Avenida 1-36 de la Zona Catorce, Oficina Tres A Tercer Nivel del Edificio Plaza Los Arcos
Guatemala, Guatemala. Teléfono: 4343-3044



Luis Fernando Manrique Morales
Abogado y Notario

Por lo antes mencionado, considero que el trabajo de mérito, cumple con todos los requisitos indispensables que para el efecto establece el Normativo para la Elaboración de la Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, por lo que procedo a emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, en el presente trabajo de tesis, para que continúe su trámite respectivo.

Deferentemente,

Licenciado Luis Fernando Manrique Morales
Asesor de Tesis
Colegiado 2,091

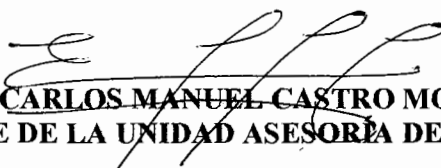




**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, siete de septiembre de dos mil once.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): **JOSÉ MARÍA PALACIOS GODOY**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **FRANCISCO JOSÉ FUENTES LUCERO**, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTRATO DE PERMUTA DE BIENES INMUEBLES".

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 ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
CMCM/jrvch.

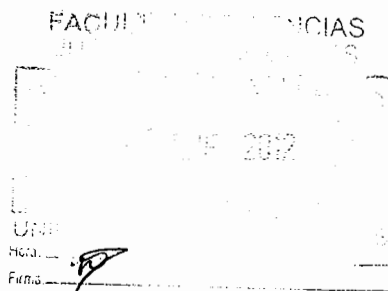


LIC. JOSÉ MARÍA PALACIOS GODOY
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 4 de noviembre de 2011.

Licenciado:

Carlos Manuel Castro Monroy,
Coordinador de la Unidad de Asesoría de Tesis,
Facultad de Ciencias Jurídicas Y Sociales,
Ciudad Universitaria.



Licenciado Castro Monroy:

En cumplimiento a la resolución emitida por la Unidad de Asesoría de Tesis de fecha siete de septiembre de dos mil once, en la cual se me nombró como revisor de tesis del bachiller FRANCISCO JOSÉ FUENTES LUCERO, quien se identifica con el carné número 200110069 sobre el tema intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTRATO DE PERMUTA DE BIENES INMUEBLES", me permito exponer los siguientes aspectos:

El tema objeto de estudio por parte del sustentante, se adecua a las normas reglamentarias exigidas por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, ya que al recomendarle las correcciones pertinentes, éstas fueron atendidas con exactitud, consultando a profesionales y analizando a exactitud las figuras propuestas; y en base, al Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de la Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito afirmar:

Que analicé detenidamente el trabajo de tesis ya referido, el cual se efectuó bajo mi inmediata dirección y supervisión, indicándole al Bachiller Francisco José Fuentes Lucero, aspectos técnicos sobre la elaboración del trabajo, y considero que es un tema de valiosa importancia en el ámbito del derecho en general y en el derecho tributario en particular.

Respecto al contenido científico y técnico, considero que la presente tesis se ha basado en preceptos científicos que dan validez a la hipótesis propuesta y además contiene lenguaje técnico acorde al tema propuesto.

La metodología es adecuada, utilizó los métodos deductivos, inductivos, analíticos y sintéticos, partiendo su análisis desde la importancia de los principios del derecho tributario; utilizando las técnicas de investigación como el resumen, el comentario entre otras; asimismo las consultas bibliográficas fueron de gran contribución para la realización del presente trabajo de tesis, por su contenido histórico, científico y jurídico.

Avenida Reforma 12-01 zona 10 Of. 305
Torre A Edificio Reforma Montufar
GUATEMALA, GUATEMALA.
Teléfonos: 2331-3359. 2331-2808



LIC. JOSÉ MARÍA PALACIOS GODOY
ABOGADO Y NOTARIO

El tema de estudio se llevó a cabo con una redacción práctica y de fácil comprensión que da a entender la esencia del presente trabajo de tesis, en relación al análisis de las conclusiones planteadas opino que son adecuadas porque indican que el problema principal es la incorrecta determinación de la base imponible para el Impuesto al Valor Agregado en el contrato de permuta de bienes inmuebles lo cual viola el principio de no confiscación y propone una solución al mismo.

Siendo que el presente trabajo cumple con los parámetros requeridos y los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, para mi persona es una satisfacción haber contribuido a la realización del mismo, en virtud de que la finalidad de la investigación es ser una herramienta de estudio, para los estudiantes y profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales en beneficio de toda la sociedad.

Por lo anterior indicado, al haberse llenado todos los requisitos de carácter legal, técnico y profesional exigidos por esa Unidad Académica, me permito emitir DICTAMEN FAVORABLE, en el trabajo de tesis del bachiller FRANCISCO JOSÉ FUENTES LUCERO, intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTRATO DE PERMUTA DE BIENES INMUEBLES", considerando que el presente trabajo de tesis puede ser sometido a su revisión y posterior aprobación, para que pueda servir de base al examen público del autor.

Deferentemente,



LICENCIADO JOSÉ MARÍA PALACIOS GODOY
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 1742

José María Palacios Godoy
ABOGADO Y NOTARIO

Avenida Reforma 12-01 zona 10 Of. 305
Torre A Edificio Reforma Montufar
GUATEMALA, GUATEMALA.
Teléfonos: 2331-3359 2331-2808



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de septiembre de 2012.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante FRANCISCO JOSÉ FUENTES LUCERO, titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL CONTRATO DE PERMUTA DE BIENES INMUEBLES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/iyf.

A handwritten signature in black ink.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO

A circular stamp with the text 'FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, C.A.' and 'DECANATO' in the center.

Rosario

A circular stamp with the text 'FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, C.A.' and 'SECRETARIA' in the center.



DEDICATORIA

A DIOS:

“El que entre ustedes quiera ser grande, deberá servir a los demás; y el que entre ustedes quiera ser el primero, deberá ser su esclavo. Porque, del mismo modo el hijo del hombre no vino para que le sirvan sino para servir.” Mateo 20: 26-28

A MIS PADRES:

Por su apoyo incondicional durante toda mi vida, tanto económico como en todos los ámbitos de la vida. Por su ejemplo de profesionalidad y ética, los cuales son invaluableles.

A MI FAMILIA:

Por estar conmigo siempre.

A GLORIA CAROLINA ALEJANDRA MANRIQUE GARCÍA:

Porque este logro es en gran parte gracias a la fuerza y a las energías que me ha dado todo este tiempo, a la confianza y fe que tiene en mi persona. Gracias totales.

A MIS AMIGOS:

Por sus consejos y sus palabras de aliento.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS:

En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitirme ser parte de sus aulas de estudio y aprendizaje.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Conceptos y naturaleza del derecho tributario.....	1
1.1 Derecho tributario.....	1
1.2 Antecedentes históricos.....	3
1.2.1 Cronología de la tributación en Guatemala y Centroamérica.....	6
1.3 Nociones generales y terminológicas.....	8
1.4 Definición.....	10
1.5 Naturaleza jurídica.....	11
1.6 Fuentes del derecho tributario.....	13
1.6.1 La Constitución Política de la República de Guatemala.....	14
1.6.2 Los tratados.....	14
1.6.3 La ley.....	16
1.6.4 Leyes delegadas y decretos.....	17
1.6.5 El reglamento.....	18
1.6.6 Otras fuentes.....	21
CAPÍTULO II	
2. Principios del derecho tributario constitucional.....	23
2.1 Principio de legalidad.....	23
2.2 Principio de capacidad de pago.....	24
2.3 Principio de proporcionalidad.....	25
2.4 Principio de generalidad.....	26
2.5 Principio de igualdad.....	26
2.6 Principio de la recaudación tributaria.....	27
2.7 Principio de irretroactividad de la ley.....	27
2.8 Principio de no confiscación.....	28
2.9 Principio de legalidad financiera.....	29
2.10. Principio de no-discrecionalidad administrativa.....	29



	Pág.
2.11 Principio de justicia financiera.....	29
2.12 Clasificación de los principios jurídicos que rigen el derecho tributario...	30
2.12.1 Clasificación de la organización política del Estado de Guatemala en relación con el derecho tributario.....	30
2.12.2 Principio de igualdad.....	35
2.12.3 Principio de poder impositivo.....	35
2.12.4 Principio de legalidad.....	37
2.12.5 Principio de equidad.....	37
2.12.6 Principio de generalidad.....	38
2.12.7 Principios jurídicos ordinarios.....	38

CAPÍTULO III

3. La defraudación tributaria.....	41
3.1 Definición.....	42
3.2 Naturaleza jurídica.....	43
3.3 Glosario de actos de defraudación tributaria.....	45
3.4 Clasificación legal.....	46
3.5 Características del delito de defraudación tributaria.....	48
3.6 Elementos del delito de defraudación tributaria.....	50
3.6.1 Elemento objetivo.....	50
3.6.2 Elemento subjetivo.....	53
3.6.3 El bien jurídico tutelado.....	54
3.7 Regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.....	55
3.8 Casos especiales de defraudación tributaria.....	56
3.9 Penas en el delito de defraudación tributaria.....	58
3.9.1 Clases de penas.....	58
3.10 La defraudación tributaria en otro país.....	62
3.10.1 El delito fiscal en México.....	62
3.10.2 El delito fiscal en Estados Unidos.....	62
3.10.3 El delito fiscal en Francia.....	63



CAPÍTULO IV

	Pág.
4. El Impuesto al Valor Agregado.....	65
4.1 Definición.....	66
4.2 Características.....	67
4.3 Hecho imponible.....	68
4.4 Base imponible.....	69
4.5 Exenciones.....	70
4.5.1 Exenciones generales.....	70
4.5.2 Exenciones específicas.....	72
4.6 Consentimiento de las partes.....	73
4.7 El contra documento.....	74
4.8 Contratos que disminuyen o evitan el pago del impuesto.....	75
4.9 Las instituciones.....	76
4.9.1 La Superintendencia de Administración tributaria.....	76
4.9.2 El Registro General de la Propiedad.....	77
4.9.3 El Archivo General de Protocolos del Organismo Judicial.....	77
4.9.4 Los agentes de retención.....	78
4.10 Devengo y repercusión del impuesto.....	78
4.10.1 Del impuesto a pagar.....	78
4.10.2 Declaración y pago del impuesto.....	78
4.10.3 Formas de pago.....	79
4.10.4 Plazos para el pago del Impuesto al Valor Agregado.....	79
4.10.5 Imposición de multas en el pago extemporáneo.....	82
4.10.6 Intereses resarcitorios.....	84
4.10.7 Mora.....	85

CAPÍTULO V

5. La permuta.....	87
5.1 Definición.....	87
5.2 Aspecto legal.....	87
5.3 Aspecto doctrinario.....	88
5.3.1 Elementos.....	89
5.3.2 Clases.....	90



	Pág.
5.3.3 Características.....	90
5.3.4 Diferencia entre permuta y compraventa.....	91
5.4 Análisis jurídico doctrinario.....	92

CAPÍTULO VI

6. Análisis de los procedimientos de permuta con base al Artículo 1852 del Código Civil guatemalteco y el Artículo 3, numeral 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	95
CONCLUSIONES	105
RECOMENDACIONES	109
BIBLIOGRAFÍA	113



INTRODUCCIÓN

La justificación para esta investigación lo constituye la necesidad de determinar la forma correcta en que se debe calcular la base imponible para el pago del Impuesto al Valor Agregado en el contrato de permuta de bienes inmuebles, ya que actualmente el criterio de la administración tributaria es que se debe realizar sumando el valor de ambos bienes, cuando esto contradice la misma naturaleza jurídica del contrato de permuta. Este trabajo busca demostrar, a través de un análisis profundo y completo de las figuras de la permuta y del Impuesto al Valor Agregado, teniendo siempre presentes los principios tributarios constitucionales, que la base imponible debe ser calculada tomando en cuenta solamente el valor de uno de los dos inmuebles, y si tuvieran diferente valor el del más oneroso. La fundamentación para la elaboración de este trabajo, lo constituye la aplicabilidad jurídica del procedimiento para la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto Número 27-92 del Congreso de la República y demás normativa en materia de derecho tributario en la permuta de bienes inmuebles.

Esta investigación fue realizada y basada en la legislación guatemalteca y la respectiva fundamentación teórica. Tiene como pregunta principal: ¿Cuál es la forma correcta de calcular la base imponible del Impuesto al Valor Agregado para la permuta de bienes inmuebles en Guatemala?

La hipótesis formulada se planteó de la siguiente manera: La forma correcta de calcular la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en la permuta de bienes inmuebles es utilizando el valor del bien inmueble más oneroso o el valor de uno de los inmuebles si ambos tienen el mismo valor.



Los objetivos generales formulados fueron: Establecer la forma correcta de la determinación de la base imponible para el pago del Impuesto al Valor Agregado en el contrato de permuta de bienes inmuebles, la cual consiste en utilizar el valor del bien inmueble más oneroso para la determinación de la base imponible, y no así la suma de los dos bienes, será beneficioso para los contratantes y estimulará el que se celebren más contratos de permuta. Los objetivos específicos, por su lado, fueron los siguientes: a) Analizar los principios tributarios; b) Definir la base imponible; c) Delimitar las instancias que intervienen en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, IVA.

Este estudio se realizó en seis capítulos cuyo contenido en resumen es el siguiente: en el primero se define el derecho tributario, su naturaleza jurídica y las fuentes que lo sustentan; en el segundo se desarrollan los principios del derecho tributario, tanto los doctrinarios como los constitucionales; en el tercero se trata el tema de la defraudación tributaria, sus elementos, características y las penas que le corresponden a los autores de este ilícito; en el capítulo cuarto se define el Impuesto al Valor Agregado y sus características, haciendo énfasis en la determinación de la base imponible. Asimismo, se hace una breve descripción de las instituciones del Estado, relacionadas directamente con el cobro de dicho impuesto; en el quinto se estudia el contrato de permuta desde sus inicios, describiendo su origen y su desarrollo a través de la historia de la humanidad, así como aspectos doctrinarios y las diferencias que lo distinguen de la compraventa; en el sexto se realiza un análisis integral de la regulación guatemalteca de la permuta y del Impuesto al Valor Agregado, temas centrales en este trabajo.

Los métodos utilizados fueron: analítico, sintético, inductivo, deductivo; así como el científico. Mientras que las técnicas fueron: El fichaje, la recopilación de noticias e información electrónica.



CAPÍTULO I

1. Conceptos y naturaleza del derecho tributario

1.1 Derecho tributario

Uno de los recursos de orden público de mayor importancia con el que ha contado el Estado guatemalteco a lo largo de la historia es el tributo, siendo utilizado para cubrir las erogaciones del gasto público en aras de la consecución del bien común. Sin embargo, algunos representantes del poder lo utilizan para enriquecerse, coaccionar y manipular a la población a través de la imposición de una cantidad líquida al pagar los tributos, afectando la conducta económica y cultura tributaria del contribuyente.

Al transcurrir la Segunda Guerra Mundial, se incrementa el número de los Estados, por lo que se amplió la relevancia del tributo como un recurso de orden público con una doctrina tributaria, considerada como parte fundamental de los derechos humanos al tener como fin primordial redistribuir la riqueza mediante el gasto social que el Estado debe realizar para la satisfacción de las necesidades básicas de las personas de escasos recursos económicos.

Atendiendo a las necesidades que reclama la población a los representantes del Estado, quienes en ejercicio de la potestad legislativa, se encargan de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, según lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 239 al indicar que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y



extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como, determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- El hecho generador de la relación tributaria;
- Las exenciones;
- El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- La base imponible y el tipo impositivo;
- Las infracciones y sanciones tributarias.”

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Sabemos que el Congreso de la República de Guatemala, tiene como atribución modificar o derogar los distintos impuestos con el fin de satisfacer los gastos sociales y públicos del país. Sin embargo, actualmente se crean impuestos sin determinar la capacidad contributiva de las personas a quien se dirigen. Esto hace necesario que los contribuyentes, o los responsables y asesores de éstos en materia tributaria, conozcan los impuestos a que están afectos, las sanciones, las garantías mínimas y los medios necesarios de defensa que puedan emplear ante la administración tributaria, como una opción para liberarse de una obligación en el ámbito administrativo tributario.

Las instituciones encargadas de la aplicación y recaudación de los impuestos son muy jóvenes, siendo necesario concienciar a los contribuyentes para que cumplan con las obligaciones tributarias a través de una fiscalización eficiente, logrando así, resultados

de beneficio común.

1.2 Antecedentes históricos

Para determinar el desarrollo histórico del derecho tributario, se debe iniciar por el estudio y comprensión del derecho común, el cual surge y nace con el derecho civil. El tratadista Héctor Villegas indica que: “El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el *jus civile* romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado”¹.

El derecho público y el derecho privado carecen de una autonomía completa en relación al derecho común, al considerar que existe una relación de carácter general entre ellos mismos. Lo mismo sucede con el resto de las áreas del derecho que se relacionan con el derecho tributario.

Con el transcurso del tiempo, el derecho ha tenido que dividirse en diferentes ramas, siendo necesaria la creación de códigos determinados para cada área. Asimismo, han surgido diversas instituciones, como los tribunales de justicia que cuentan con una competencia delimitada, esta situación ha originado la apariencia de una supuesta división del derecho, sin embargo el derecho general es único, sólo que con diversas materias específicas.

¹ Curso de finanzas: derecho financiero y tributario. Pág. 40.

En la Edad Media, el pago de impuestos por los ciudadanos era obligatorio y cada Estado era el encargado de determinar el objeto, validez y tiempo en que se debían pagar, esto originó una confusión y abusos por parte de las autoridades recaudadoras de impuestos. Por lo tanto, fue necesario regularlo en leyes.

El término codificar significa: “Reunir en un cuerpo ordenado las leyes o estatutos de una nación”².

En todos los países es necesaria la codificación de las diversas leyes de carácter jurídico, siendo éstas rectoras del poder de orden tributario y de las relaciones que nacen del ejercicio de dicho acto con los particulares, como sujetos pasivos de ésta relación.

La existencia de las normas tributarias es esencial en la codificación, en lo que respecta a sus elementos como el hecho generador, la base imponible, tipo impositivo, período y exención que deben estar plasmados en una unidad constitutiva de regulación tributaria llamada código.

El primer código tributario nació en Alemania, durante 1919, en donde las leyes formales, sustanciales y de orden general fueron recopiladas en conjunto.

En 1966 se creó en Brasil el Código Procesal Nacional, contenía disposiciones de orden procesal las cuales eran consideradas como: “Aquellas que se realizan en el seno y como parte de un proceso y que producen efectos en este ámbito, aunque

² Sopena, Ramón. **Diccionario enciclopédico ilustrado de la lengua española**. Pág. 839.



también pueden tener eficacia extra-procesal³.

El Código anterior contenía disposiciones formales y sustanciales, pero no sancionaba la comisión de algún ilícito tributario.

El Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Vigente desde el año 1991, es el que regula las relaciones de orden jurídico tributario de nuestro país, el cual fue elaborado teniendo como base el Modelo del Código para América Latina presentado en 1963 a América Latina por Giulliani Fonrouge.

Esta normativa entró en vigencia en el territorio de la República de Guatemala, siendo modificado en distintas ocasiones, debido a la necesidad del Estado de cubrir los gastos públicos de la sociedad guatemalteca, debiendo aumentar la carga impositiva para el contribuyente.

El Código Tributario de Guatemala, establece los diversos procedimientos y normas de aplicación general a cualquier tributo tanto en lo procesal, sustantivo y administrativo entre el fisco y los contribuyentes. Se encuentra dividido en cinco títulos, siendo los siguientes:

- Las disposiciones preliminares.
- La obligación tributaria.
- Infracciones y sanciones.
- Procedimiento ante la administración tributaria.

³ Claria Olmedo, Jorge. **Derecho procesal**. Pág. 5.

- De lo contencioso administrativo.

1.2.1 Cronología de la tributación en Guatemala y Centroamérica

Todas las sociedades han tenido y tienen tributos; a lo largo de la historia el tributo ha adoptado diversas formas y ha sido utilizado para propósitos diferentes, obras públicas, sostenimiento de las clases altas, hacer la guerra, entre otras; para entender su desarrollo en Guatemala y Centroamérica se ha dividido en las siguientes épocas:

a) Época precolombina

En la civilización maya los campesinos tenían que sostener a su supremo gobernante, jefes locales y sacerdotes; construyeron los centros ceremoniales y las vías de comunicación, los tributos consistían en alimentos, cacao, miel, tejidos, aves, collares, conchas, otra forma de tributar fue el trabajo de los esclavos, en las culturas de Centroamérica los tributos consistían en alimentos, cerámica y animales.

b) Época colonial

La conquista inició la explotación de los indígenas; por medio del sistema de encomiendas o el repartimiento, que buscaba el aprovechamiento de la mano de obra indígena por los conquistadores; pero también se obligó a los españoles a pagar impuestos, el primero de ellos fue el quinto real.

c) **Época independiente**

La Federación Centroamericana sustituyó los impuestos coloniales por otros, el déficit de la balanza de pagos obligó a los Estados a recurrir a préstamos ingleses; a finales del siglo XIX los gobiernos de la región centroamericana aplicaron una reforma tributaria y un incremento de impuestos, por ejemplo la exportación de café que aumentó la recaudación por alcabala marítima, ingresos que se cuadruplicaron en una década, reapareció el trabajo forzado para la población indígena en las plantaciones y en la construcción de obras públicas.

d) **Época republicana**

Esta época constituye el surgimiento de las repúblicas centroamericanas, cada una de ellas estableció sistemas parecidos, pero en general los impuestos recaían a la exportación e importación de bienes agrícolas o industrializados, a mediados del siglo XX, en que se produce la crisis económica mundial, se inician programas en donde la administración tributaria se encuentra ante el gran reto de la obtención de recursos para que el Estado pueda ejecutar los gastos indispensables que requieren los servicios, que por ley le corresponde prestar.

e) **Época contemporánea**

En el área de Centroamérica se aplican sistemas de ajuste estructural, que afectan a las clases más desfavorecidas y el alza de la carga tributaria al pequeño contribuyente así como al comerciante; los Estados en Centroamérica iniciaron programas



reguladores para combatir el fraude fiscal, sobre todo de los grandes capitales que evaden el pago de sus impuestos directos; en épocas pasadas como en la actualidad las políticas fiscales y los sistemas de recaudación se han mostrado deficientes, lo que se ha traducido en servicios públicos con grandes carencias en calidad y cobertura.

1.3 Nociones generales y terminológicas

“El accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población, mediante la prestación de los servicios públicos, realizando para ello diversos tipos de actividades que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin; al conjunto de estas actividades se le da el nombre de Actividad Financiera del Estado la cual puede dividirse en tres fases”⁴:

1. La obtención de los ingresos, sean éstos provenientes de la explotación del patrimonio estatal, de los diversos tributos vigentes en el país (sistema tributario), de la contratación de empréstitos (deuda externa) o de la emisión de bonos (endeudamiento interno).
2. La administración de los bienes propiedad del Estado, incluyendo en esta la gestión o manejo de los ingresos obtenidos.
3. La erogación o gasto público, para el sostenimiento de las funciones y servicios públicos y otra serie de erogaciones a las cuales todo Estado moderno se ve obligado.

Es la primera fase, específicamente la obtención de ingresos provenientes del sistema

⁴ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 9.



tributario, el objeto y campo de estudio del derecho tributario, ya que si bien el Estado tiene derecho de exigir tributo a las personas naturales o jurídicas sujetas a su potestad tributaria, y está la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por el Artículo 135 literal d), de la Constitución Política de la República de Guatemala, esta actividad debe desarrollarse dentro del marco de la legalidad, mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnicos-administrativos de tipo tributario, que eviten arbitrariedades y abusos de poder por parte del fisco e incumplimiento, defraudación y evasión por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Respecto a la terminología de esta doctrina jurídica, la denominación derecho tributario no es uniforme, la doctrina italiana y la brasileña usan esta denominación, mientras que la alemana prefiere la expresión derecho impositivo, los franceses e ingleses se refieren a derecho fiscal, siendo éste término el que ha adquirido resonancia internacional por corresponder al nombre de esta disciplina en el derecho anglosajón y a la denominación de una prestigiosa institución en la materia, la Asóciate International Fiscal (Asociación Internacional de Asuntos Fiscales).

En Guatemala se ha usado el término derecho fiscal desde finales del siglo XIX y las disposiciones relativas están contenidas en el Decreto número 261 Código Fiscal de la República de Guatemala, promulgado el 17 de junio de 1881 por el entonces presidente constitucional, general Justo Rufino Barrios.

La normativa que en materia tributaria imprimió la Constitución Política de la República de Guatemala, vigente a partir del 14 de enero de 1986 dio un nuevo vigor al sistema

tributario nacional y posteriormente, con la promulgación del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República, vigente a partir del 2 de octubre de 1991, queda definitivamente establecida la denominación derecho tributario, para referirse a las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado aunque por las consideraciones ya hechas derecho fiscal y derecho tributario son usados hasta la fecha con análogos significados.

1.4 Definición

“Es la forma del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”⁵.

Con respecto al tema, el tratadista Héctor Villegas al referirse al derecho tributario, establece: “Es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normativos en sus distintos aspectos”⁶.

Entonces el derecho tributario también llamado derecho impositivo o fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refiere a los tributos, regulándolos en su nacimiento, cumplimiento, modificación y extinción de las relaciones entre el fisco y el contribuyente.

⁵ Gullianni Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 40.

⁶ **Ob. Cit.**, Pág. 40.

1.5 Naturaleza jurídica

El derecho tributario, lato sensu, es el conjunto de normas que se refieren a los tributos, regulado en sus distintos aspectos.

Para el tratadista Narciso Amorós “es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”⁷.

El Artículo 1 del Código Tributario guatemalteco contiene una definición legal de derecho tributario en la forma siguiente: “Conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado”.

De los anteriores conceptos se colige que el derecho tributario se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, siendo fundamental destacar que además tiene como finalidad o preocupación característica, sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos.

En cuanto a la autonomía del derecho tributario no existe acuerdo, pues los tratadistas adoptan posiciones divergentes, las cuales se pueden sintetizar en:

⁷ Derecho tributario. Pág. 64.

“Los que niegan categóricamente la autonomía del derecho tributario y siendo así los subordinan al derecho administrativo considerándolo una rama de éste; basándose en el argumento de que la actividad del Estado es una función administrativa, que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas, afirman que el derecho tributario carece de autonomía científica y lo consideran un capítulo del derecho administrativo. Esta corriente adquiere particular relevancia en que, no sólo la sostienen renombrados administrativistas como: Alessi, Gaetano, Vita, sino también destacados especialistas en derecho tributario, entre ellos: Micjell, Hensel, Blumenstein y otros”⁸.

“Los que estiman que el derecho tributario forma parte del derecho financiero. Esta posición adquiere importancia debido a que muchos autores y enciclopedistas de las ciencias jurídicas, consideran al derecho financiero, derecho fiscal y derecho tributario, como sinónimos”⁹. A este respecto cabe considerar que, según fue expuesto en la parte inicial de este trabajo, la actividad financiera del Estado es mucho más amplia y abarca otras disciplinas jurídicas, mientras que el campo del derecho tributario es más específico y se limita a regular la captación de ingresos provenientes del sistema tributario. En nuestro medio esta es la posición predominante ya que, didácticamente, existe unidad entre derecho financiero y derecho tributario; siendo aquel parte del pensum de estudios de abogacía y notariado, mientras que este es un capítulo de dicho curso.

“Quienes consideran y afirman que el derecho tributario depende del derecho privado, y le conceden solamente un particularismo exclusivamente legal, esta es la posición

⁸ Ob. Cit., Pág. 45.

⁹ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 323.

menos acertada ya que, el ser como en ella se argumenta, significaría que el legislador tributario al crear regulaciones fiscales expresas, derogaría normas civiles o mercantiles, pero si no lo hace, seguiría rigiendo la norma de derecho privado sobre la norma tributaria, lo cual no puede ser. Esta posición es sostenida por el autor francés Geny¹⁰.

Finalmente los que afirman que el derecho tributario es autónomo, tanto material como sustantivo, didáctica y científicamente. Autores como Trotobas y De la Garza, Jarach y García Belsunce, “adoptan este criterio, que consideran como la autonomía científica del derecho tributario”¹¹.

1.6 Fuentes del derecho tributario

Son fuentes del derecho tributario las normas que regulan la actividad financiera del Estado, de su actividad tributaria, son normas generadoras o de creación, puede ser también origen de otra norma, en el derecho tributario al igual que sucede con el conjunto del ordenamiento jurídico público la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a los modos de creación del derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre, el régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación y es el siguiente: la Constitución Política de la República de Guatemala, los tratados internacionales, la ley, leyes delegadas y decretos leyes y los reglamentos.

¹⁰ Villegas, Héctor, *Ob. Cit.*, Pág. 138.

¹¹ *Ibíd.*, Pág. 140.



1.6.1 La Constitución Política de la República de Guatemala

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala, está como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala ésta es inconstitucional, porque contradice la ley fundamental de la nación, en la que se encuentran regulados los principios inherentes a la persona humana, la Constitución Política de la República de Guatemala instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales de la tributación como lo son el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad; los que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, ya que de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.6.2 Los Tratados

Por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala; la primer fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, ésta es una posición aceptada generalmente por la doctrina aunque existe una corriente que sostiene que la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional, en cuanto a si los tratados y convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, nuestra posición es que en materia de derechos humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y que la



aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en las que con mayor frecuencia son violentados estos derechos; como una garantía a toda la población y por lo tanto aplicable a la materia tributaria el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “en materia de derechos humanos, los tratados y convenios ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”; el Artículo le da jerarquía superior de la que tiene el derecho interno a los tratados y convenios internacionales ratificados por Guatemala, y en materia tributaria, existe conexión con las violaciones a los derechos humanos, en el campo de la tributación, para que se cumplan los principios del derecho tributario como son capacidad de pago, equidad, y justicia o igualdad tributaria, no confiscación, los convenios firmados por Guatemala tienen preeminencia sobre el derecho interno, se recomienda analizar también el Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo anterior los tratados y convenios internacionales en derechos humanos son fuente del derecho tributario, ya que garantizan que se cumpla con la protección al contribuyente.

Bien se puede afirmar que el tratado internacional se considera como el testimonio escrito de los acuerdos entre dos o más personas jurídicas internacionales con el objeto de crear, confirmar, modificar o extinguir derechos, deberes, relaciones instituciones, órganos, organismos o reglas de índole internacional o de uniformidad legislativa y de protección individual o externa.

Los convenios internacionales son acuerdos suscritos por los representantes de dos o más Estados, acerca de una materia determinada. El tratado y el convenio Internacional tienen varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias, que el tratado lo

celebra el jefe de Estado y el convenio lo negocia un órgano inferior por ejemplo podría decir un ministro, también podría decir que el tratado como el convenio para convertirse en ley de la República tiene que ser aprobado por el Congreso de la República. En lo que respecta al derecho tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, ya que nuestra materia, más que ninguna otra, tiene repercusiones y orígenes en el exterior, donde lugar a situaciones que se interfieren legislativamente.

Para decir a grandes rasgos señalaré el problema de la doble tributación, particularmente en el pago del impuesto sobre la renta, el que constituye uno de los principales casos que tienen relevancia internacional y el que ha originado numerosos convenios o acuerdos entre los países contratantes, otro caso que se puede citar es el relacionado con las importaciones y exportaciones regidas por gravámenes arancelarios, aspectos que tienen esencialmente un contenido fiscal y que ha dado origen a instituciones nuevas como lo son el Mercado Común Europeo, el Mercado Común Centroamericano; instituciones que para su funcionamiento han obligado a los países miembros a suscribir convenios o tratados internacionales.

El convenio internacional más importante suscrito por Guatemala, es sin duda el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su reglamento (RECAUCA), que es un convenio centroamericano de integración económica, que contiene las normas que regulan el procedimiento administrativo aduanero en el área centroamericana.

1.6.3 La ley

Fuente inmediata del derecho; tienen un papel central en el derecho tributario por lo



imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República puede decretar una norma tributaria así como las bases de la recaudación, por lo que podemos afirmar que ley tributaria, es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que ordena todo el sistema tributario de la nación pero la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.6.4 Leyes delegadas y decretos

Existen diferencias sustanciales entre las leyes delegadas y los decretos leyes, siendo las dos fuentes del derecho las analizaremos independientemente unas de otros.

a) Decretos leyes

Pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria en casos extraordinarios de necesidad y urgencia; que deben someterse al organismo legislativo el mismo día de su emisión, o ser ratificados dentro de los sesenta días para perder su eficacia, también se dan los decretos leyes, cuando existe una guerra, una grave crisis financiera, o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto, en Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado nace precisamente de un gobierno de facto, siendo en la actualidad parte del ordenamiento tributario interno.

b) Leyes delegadas

La ley delegada se configura cuando correspondiéndole al organismo legislativo en



exclusiva, la promulgación de las leyes, delega ésta en el organismo ejecutivo; normalmente eso no es admisible pero hay algunos textos constitucionales que lo permiten, por lo tanto se utiliza esta práctica; en nuestro país, una situación de este tipo sería inconstitucional, ya que la Constitución Política de la República de Guatemala establece que compete exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala decretar leyes, sean estas tributarias o no.

1.6.5 El reglamento

El reglamento es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el organismo ejecutivo, en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el organismo legislativo. La atribución de la facultad reglamentaria al organismo ejecutivo se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del organismo legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el organismo ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo, puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio, y que existen mayores facilidades para la modificación de los reglamentos y adaptarlos a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicado, adaptación que no sería posible, si dependiera del poder legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados.

Dos principios sirven de norma para determinar los casos en que no debe de intervenir la facultad reglamentaria, lográndose por medio de ellos hacer una diferencia entre el contenido de sus disposiciones y el de las leyes emanadas del organismo legislativo, el

primer principio es el de la preferencia o primacía de la ley, que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal o sea las emitidas por el organismo legislativo, no pueden ser modificadas por un reglamento, y el segundo principio es el denominado de la reserva de la ley, que consiste en que conforme a la Constitución Política de la República de Guatemala, hay materias que solo pueden ser reguladas por una ley o sea una ley en sentido formal que es la emitida por el organismo legislativo, o sea que de conformidad con este principio no se puede crear un tributo por medio de un reglamento. La facultad reglamentaria constituye una facultad normal del organismo ejecutivo que no deriva de ninguna delegación legislativa, sino que la tiene directamente por habérsela otorgado la Constitución Política de la República de Guatemala.

Es posible que se exponga que la facultad reglamentaria, a cargo exclusivamente del poder ejecutivo, se aplica por la necesidad de facilitar la comprensión y aplicación de la ley, a través de explicar el contenido de las obligaciones que esta prescribe, haciéndola más accesible a los sujetos a quienes va dirigida, para su mejor cumplimiento. Con la aplicación adecuada del principio de legalidad, se puede afirmar que sólo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias y el reglamento sólo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que como ha quedado expuesto solo la ley puede establecer el objeto, los sujetos, la base las cuotas las excepciones.

En lo referente al derecho tributario, con algunas reservas se acepta dicho criterio, pues se argumenta que para considerar un cuerpo normativo como ley, lo debe ser desde el punto de vista formal y material, y los reglamentos desde el punto de vista formal, son



emitidos por el ejecutivo y no por el organismo específicamente establecido para emitir leyes como lo es el organismo legislativo, las diferencias que se señala que existen entre la ley propiamente dicha y el reglamento son notorios y de fondo algunas de ellas yo podría mencionar que la ley es emitida por el organismo legislativo y el reglamento por el organismo ejecutivo; si bien es cierto que las disposiciones de la ley y el reglamento son de carácter general y obligatoria, tanto para los órganos del Estado como para los particulares, el reglamento no puede crear tributos, ya que su función es únicamente desarrollar las leyes respectivas y en consecuencia, sus normas deben de estar ajustadas a la ley y nunca pueden modificarlas, suprimirlas o tergiversarlas, en virtud del principio de legalidad y de subordinación jerárquica.

Como consecuencia de la violación constante que se hizo de las leyes de carácter tributario de Guatemala, tanto en los regímenes de derecho como durante los regímenes de facto, al modificar el fondo de la ley a través de los reglamentos y hasta de fe de erratas, los constituyentes vieron la necesidad de legislar al respecto con el fin de evitar tales procedimientos anormales, y así en la Constitución Política de la República de Guatemala allí se establecieron los principios de legalidad y el de reserva de la ley, por medio de los cuales se establece que son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

En conclusión se puede decir que los reglamentos son un elemento muy importante del derecho tributario y que son emitidos por el organismo ejecutivo; son de imperiosa

necesidad para la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva, y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma, la reglamentación de las leyes es una función administrativa, que corresponde al poder ejecutivo, y su función es la de desarrollar la ley, no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma, en Guatemala un reglamento que se sobrepone a la ley es nulo de pleno derecho, y se puede invocar su inconstitucionalidad.

1.6.6 Otras fuentes

Otro tipo de disposiciones administrativas como circulares, instructivos, oficios, manuales, etc., no son fuentes del derecho tributario. A este respecto algunos tratadistas sostienen que “esta clase de disposiciones es sólo de observancia interna para la administración, y no obligan a los particulares, menos aun si contienen órdenes apartadas de la ley, no debiendo aplicarse aun siendo favorable a los contribuyentes”¹².

No obstante la adecuada regulación al respecto, la administración tributaria, al aplicar e interpretar las leyes tributarias utiliza criterios no jurídicos, discrecionales y, porque no decirlo, arbitrarios ya que mediante circulares, oficios, dictámenes y un manual de interpretación de normas tributarias, emite criterios antojadizos e ilegales, tales como otorgamiento de exenciones, formalismos burocráticos, graduación en la aplicación de multas, etc.; qué no decir de los legisladores de ventanilla, que obligan al contribuyente a cumplir con una serie engorrosa de trámites para aceptar un pago, como: llenar a máquina y sin fotocopia recibos anteriores, pasar a verificación, a tomar visto bueno y

¹² Giuliani Fonrouge, *Ob. Cit.*, Pág. 67.



otros, todo lo cual lejos de facilitar la recaudación, la dificultad aun más, lo que hace que tales disposiciones carezcan de valor jurídico y, teóricamente, no deben obligar a los contribuyentes a observarlas, por establecer obligaciones específicas apartadas de la ley.



CAPÍTULO II

2. Principios del derecho tributario constitucional

Los principios del derecho tributario que están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental de nuestro país; el Estado es garante de los derechos mínimos de los contribuyentes, entre estos principios analizaremos brevemente los principios de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación y el de irretroactividad.

2.1 Principio de legalidad

Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley, en la Constitución Política de la República de Guatemala podemos encontrar el principio de legalidad en varios artículos principiando por el Artículo 5 que norma así “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar ordenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella ”; por su parte el Artículo 28 señala “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que esta obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.”, de la misma manera podría seguirse citando artículos relativos al principio de legalidad; sin embargo, el Artículo constitucional que recoge de una manera amplia el tema es el

Artículo 239, que literalmente regula “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo; las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”, el Código Tributario Decreto número 6-1, del Congreso de la República, y todas sus reformas, se encuentra inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado el mismo en sus primeros tres considerandos.

2.2 Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo González nos dice que “conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica”¹³, actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en

¹³ **Derecho administrativo.** Pág. 54.

la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”, este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

2.3 Principio de proporcionalidad

Según algunos autores, este principio incluye también la progresividad del tributo, o sea imposiciones superiores a la proporcionalidad de modo creciente, a efecto que a medida que aumente la capacidad económica del obligado, aumente también la carga tributaria. El principio de capacidad de pago consiste en que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quién van dirigidos.

Este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, conforme el cual “los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica”¹⁴. Actualmente la legislación guatemalteca denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: El sistema tributario debe ser justo y

¹⁴ Rodríguez Lobato. **Derecho fiscal** Pág. 43.

equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.

2.4 Principio de generalidad

El principio de generalidad, es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República con ciertas limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago que si bien es cierto, todos tenemos la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los impuestos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

El principio de generalidad de la imposición exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusables por razones políticas, económicas, sociales y culturales.

2.5 Principio de igualdad

“El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”¹⁵.

¹⁵ *Ibíd.*, Pág. 54.



El principio ahora analizado, se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”. Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciando en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son iguales en iguales condiciones; basta citar un ejemplo: las prerrogativas que la ley otorga a un funcionario judicial, derivado de su calidad de tal, no las tiene un ciudadano común, ya que no se encuentran en iguales condiciones.

2.6 Principio de la recaudación tributaria

Este principio trata acerca de dos aspectos, uno cuando se reducen los impuestos o se aumenta el gasto público para estimular la demanda agregada, se dice que la política fiscal es expansiva; el otro cuando se aumentan los impuestos y se reduce el gasto público, se dice que la política fiscal es restrictiva. La política fiscal y la política monetaria son las dos actividades más importantes de la política económica global de un gobierno.

2.7 Principio de irretroactividad de la ley

En la Constitución Política de la República de Guatemala encontramos este principio en el Artículo 15 que preceptúa “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”; el principio general que domina esta materia es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, pero este principio no debe considerarse como absoluto y todos los autores admiten que sufren excepciones,

en materia tributaria existen dos cuestiones fundamentales por resolver, una de ellas es; que debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley, la otra es en qué casos debe una ley aplicarse retroactivamente, una ley es retroactiva cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de una ley anterior. La posibilidad de una aplicación retroactiva, implica por consiguiente la subsistencia de los deberes y derechos derivados de la realización del supuesto de la ley precedente; el principio de la irretroactividad de la ley tributaria vale tanto para los jueces como para el legislador ordinario, todo tipo de relación jurídico-tributaria que se produzca después de la aplicación de la ley fiscal, se someterá al imperio de esta última y, como lógica consecuencia, las que se produzcan con anterioridad a la fecha de su vigencia, se regirán por la ley anterior, la ley nueva no debe afectar los derechos realizados antes de su vigencia.

2.8 Principio de no confiscación

Para ello entenderemos que confiscación es el acto de privar de un bien a alguno para aplicarlo al fisco; *confiscarius* es un delator, se sabe que en la época Cesárea mas corrompida, los denunciante abundaban, porque tenían participación en lo que obtuviera el fisco, se dice que es la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de un reo, constituyendo un castigo que recae sobre los herederos del delincuente; la Constitución Política de la República de Guatemala no autoriza la aplicación total de los bienes de una persona al impuesto, ya que asegura la inviolabilidad del la propiedad privada, así como su libre uso y disposición se prohíbe su confiscación, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía directa haga ilusorias

tales garantías, de aquí el afianzamiento en la doctrina que las contribuciones publicas no deben ser confiscatorias.

2.9 Principio de legalidad financiera

Principio esencial en materia financiera, regula que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a la necesidad del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación.

2.10 Principio de no-discrecionalidad administrativa

Principio que regula que en materia tributaria las sanciones e infracciones se tomarán sobre la base de la violación de la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias que regulan la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, las demás leyes tributarias y la Ley del Organismo Judicial.

2.11 Principio de justicia financiera

Es el principio que debe presidir cualquier rama del ordenamiento jurídico tributario, es en el ámbito financiero donde este principio queda plasmado con mayor intensidad en el sentido que la Superintendencia de Administración Tributaria ejerce con exclusividad de recaudar, controlar y fiscalizar los tributos internos y todos los que debe percibir el Estado.

2.12 Clasificación de los principios jurídicos que rigen el derecho tributario

2.12.1 Clasificación de la organización política del Estado de Guatemala en relación con el derecho tributario

Para establecer la organización política del Estado de Guatemala en relación con el derecho tributario, es necesario analizar brevemente el contenido del derecho tributario, ya que es un campo de estudio muy extenso, entre ello tenemos los principios que informan al derecho tributario, sus normas procesales o instrumentales, sus instituciones propias, sus normas materiales o sustantivas, la organización de los organismos e instituciones encargadas de la recaudación y control de los tributos, la regulación de las diversas fases administrativas y jurisdiccionales relacionadas con la recaudación y control de los tributos, la organización de los órganos jurisdiccionales; estas instituciones ayudan a poder estudiar el contenido del derecho tributario que como podemos ver se divide en dos grandes ramas las cuales son.

a) Derecho tributario material o sustantivo

Es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria, estudia cómo nace la obligación de pagar tributos y esto mediante la configuración del hecho imponible, y como se extingue esa obligación, examina cuáles son sus diferentes elementos entre los cuales podemos incluir el sujeto, fuente y causa, así como determina sus privilegios y garantías.

b) Derecho tributario procesal o instrumental

Es el que estudia lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y resolución de los conflictos de todo tipo que se plantean entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento a seguirse para ingresar el valor del impuesto a las arcas estatales, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado, cuestiones todas estas que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos como los tribunales fiscales, deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido; el derecho tributario también se relaciona con otras distintas disciplinas para su mayor apoyo entre ellas se pueden citar brevemente las siguientes:

- Con el derecho constitucional: El derecho constitucional estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existan, la Constitución Política de la República de Guatemala es fundamento de los tributos, es el cuerpo normativo que faculta al Estado para establecer los casos y circunstancias para regular los tributos, establece los principios y limitaciones constitucionales de la potestad tributaria, los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones, que muchas leyes fiscales desarrollan, surgen de la norma constitucional.

- Con el derecho administrativo: Aunque todavía existen tratadistas que no aceptan la autonomía del derecho financiero ni del derecho tributario y que sostienen que estos no son más que unas ramas del tronco común del derecho administrativo, esta rama establece los órganos encargados de recaudar y fiscalizar los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden utilizar los administrados.
- Con el derecho financiero: Se define al derecho financiero como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, o como el conjunto de normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público. Se ha insistido que el derecho tributario se desligó del derecho financiero, sin embargo algunos estudiosos han tratado de clarificar tal situación y llegan a la conclusión de que el derecho financiero tiene carácter más de naturaleza económica y que para su regulación necesita de un ordenamiento jurídico que le permita adquirir y emplear los medios económicos del Estado y que el derecho tributario se debe circunscribir específicamente a los tributos.

Se puede concluir que el derecho financiero estudia al aspecto económico de los tributos y el derecho tributario estudia el aspecto jurídico, el derecho financiero planifica la creación y monto de los tributos y la administración del patrimonio del Estado, el derecho tributario solo tiene relación con la recaudación de los tributos.

- Con el derecho procesal: El derecho procesal es el conjunto de normas que regulan los procedimientos en que se resuelven las controversias o conflictos de intereses que surgen entre el fisco y los contribuyentes; dentro del derecho tributario se instituyó el proceso administrativo, el procedimiento de restitución y las impugnaciones de las resoluciones de la administración tributaria, en donde se

indica los requisitos, pasos, resoluciones, medios de defensa, plazos que debe seguir el contribuyente en el momento en que no esté de acuerdo con un ajuste que se le efectúa, esas guías son procedimientos y de ahí su vínculo.

- Con el derecho penal: En el cumplimiento de los tributos, se presentan determinadas actitudes que son calificadas por la ley como delitos o simples faltas, por lo que se ha hecho necesario que dentro del derecho tributario exista un conjunto de normas sancionadoras que no contienen simplemente sanciones de carácter económico inherente a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por objeto tutelar los bienes y valores que en el derecho tributario se consagran, por la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria, pero como tales normas sancionadoras no son parte del derecho tributario propiamente dicho, sino que constituyen parte del derecho penal, entre dichas disciplinas existe íntima relación, pues el derecho tributario necesita de la aplicación del derecho penal para la sanción y cumplimiento de las penas que corresponden a las personas que incurren en un ilícito tributario. Entre los casos que caen dentro del derecho penal y que tienen íntima relación con el derecho tributario se pueden señalar el contrabando de mercancías, falsificaciones de especies fiscales, peculado, falsificación de documentos públicos.
- Con el derecho internacional: Como consecuencia de las relaciones comerciales que se dan entre los estados, surgió la necesidad de emitir las normas pertinentes que traten de regular las transacciones y comercio internacional, que traten de evitar la doble tributación que regulen los impuestos, las formas de determinación y pago, como ejemplo de ello tenemos el Código Aduanero Unificado Centroamericano (CAUCA).
- Con el derecho civil: Por una parte la relación jurídica tributaria es una relación

obligatoria cuya estructura intrínseca es análoga a la relación obligatoria de derecho privado de tal manera que las disposiciones de éste en materia de nacimiento, extinción de las obligaciones le son aplicables supletoriamente a la primera, en otros casos las normas del derecho privado son extremas a la regulación de la relación tributaria, pero deben tenerse presente en virtud de que el hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaria está constituido por un negocio jurídico entre el diremos que se encuentra inmerso el derecho civil, ya que aporta al derecho tributario en su desenvolvimiento instituciones como los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, el parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de crédito, instituciones que indudablemente pertenecen al campo del derecho civil, pero sin embargo tienen implicaciones y efectos de carácter fiscal.

- Con el derecho mercantil: Es sano el poder recordar algunos aspectos de la reforma tributaria que se ha puesto en vigencia en nuestro país, nos simplificará explicar la relación que existe entre derecho tributario y el derecho mercantil, bastando para el efecto señalar qué principios básicos y términos como sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario, entidades financieras, almacenes de depósito; todas estas pertenecen eminentemente a la disciplina jurídica derecho privado, conocida como derecho mercantil, es así como vemos que la disciplina a la que tendremos que acudir a clarificar toda una serie de dudas y problemas que se encontrarán en la aplicación de la indicada reforma tributaria guatemalteca.

Existen varias clasificaciones, en mi presente estudio deseo referirme al estudio de los principios derivados de la organización política del Estado de Guatemala, y a los

principios jurídicos ordinarios. Entre estos principios derivados de la organización política del Estado de Guatemala, están los siguientes:

2.12.2 Principio de igualdad

Todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos, este principio establece que tanto los nacionales como los extranjeros se benefician de las instituciones públicas, de los servicios públicos que el Estado presta y por consiguiente, en igualdad de circunstancias; también tienen la obligación de contribuir al gasto público, tomando en consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república; Esta norma no especifica que los turistas paguen impuestos como cualquier nacional; ésta norma es defectuosa pues debería de regular que todos los habitantes de la República de Guatemala, deben pagar sus impuestos, nacionales y extranjeros con residencia en el país.

2.12.3 Principio de poder impositivo

Sujetos activos del crédito fiscal guatemalteco; son sujetos activos del crédito fiscal, estado, el municipio y los entes públicos a cuyo favor se establezca un impuesto; ya se señaló que sujeto activo de la relación jurídica tributaria es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de los tributos, es decir, el ente acreedor del tributo, y también señalamos que el sujeto activo del crédito fiscal es el Estado, el municipio y los entes públicos, descentralizados, autónomos y semiautónomos a cuyo favor se establezca un impuesto; el único ente legitimado para la determinación y cobro de los impuestos es el



Estado, pero éste puede delegar en otras personas morales su poder tributario; por razones de conveniencia social y económica, tales como el municipio y otras entidades autónomas, semiautónomas o descentralizadas en nuestro país, como ejemplo podemos citar al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que es de las contribuciones de seguridad social, llamadas parafiscales y que son incluidas dentro de la denominación genérica de tributos.

El poder impositivo municipal es un poder delegado, de segundo grado encuadrado en los ordenamientos superiores sin más fuerza que el de un antecedente; en consecuencia el poder delegante tiene la facultad de reasumir las atribuciones conferidas, ya sea por disposición expresa, ya en virtud de normas que impliquen el ejercicio de la facultad delegada, los bienes, rentas y arbitrios municipales, son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios que la propiedad del Estado; la creación de arbitrios debe ajustarse a las necesidades del municipio y requerirá la aprobación del ejecutivo, el Estado como sujeto activo de la actividad financiera, ejerce el poder fiscal o financiero con el fin inmediato y directo de obtener recursos para satisfacer los gastos públicos; ese poder fiscal ha de ejercerse solo dentro de los límites territoriales del Estado y el ámbito territorial de la norma jurídica, depende de que se trate de un orden legal centralizado o descentralizado. Los municipios ejercen un poder fiscal derivado, en virtud de que es otorgado por el gobierno central mediante norma constitucional. En Guatemala, los sujetos activos del crédito fiscal son por una parte el Estado, las municipalidades y algunas entidades públicas a cuyo favor se han establecido impuestos; como ya lo hemos visto, el único facultado para crear el impuesto es el Estado, pero por razones de la descentralización administrativa financiera ha delegado en ciertos entes estatales parte de su poder



tributario.

2.12.4 Principio de legalidad

Los impuestos deben establecerse por medio de la ley; uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido como reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público; los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir que ha de tratarse de ley emitida por el organismo legislativo y por lo mismo de carácter general, abstracto e impersonal. Por este principio el Congreso de la República de Guatemala debería ser un verdadero controlador de la política financiera del Estado, orientada a evitar que los ingresos del mismo, tengan un destino diferente por la actuación de los funcionarios deshonestos y corruptos en todos los niveles de la administración.

2.12.5 Principio de equidad

De igualdad en la imposición; este principio es inseparable de la concepción democrática del Estado, y se refiere a la justicia tributaria, es decir que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que este represente para todos el mínimo sacrificio posible; el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepción, en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, este principio significa que el sistema impositivo debe gravar en tal forma, que represente para todos, los que deben contribuir a los gastos públicos, igual

sacrificio mínimo. El Estado debe ser cuidadoso en las medidas que dicta en esta materia, para no herir el concepto social de equidad y justicia en la tributación.

2.12.6 Principio de generalidad

El de generalidad en la imposición; es una derivación del principio de igualdad, es necesario que los impuestos se apliquen con generalidad, esto significa que todos los que tengan capacidad de pago paguen algún impuesto, este principio consiste en que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos; la exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de generalidad, porque no puede tener obligación de pagar impuestos quien no tiene capacidad contributiva. La capacidad contributiva, empieza por la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista; si la persona tiene rentas inferiores al mínimo de existencia, no tiene capacidad contributiva, no puede quedar comprendida dentro del principio de generalidad en la imposición; por lo tanto la exención que a su favor se conceda, no viola el principio de generalidad. También existen las exenciones concedidas a ciertas categorías de personas que no se encuentran comprendidas dentro de los mínimos de existencia, como las cooperativas, las asociaciones o fundaciones de asistencia o de servicio social, culturales, científicas, educativas, artísticas o deportivas, que destinan sus ingresos a sus propios fines.

2.12.7 Principios jurídicos ordinarios

Existen otros principios jurídicos que no están establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala si no que los encontramos en leyes ordinarias, que sin



tener la fijeza de los principios constitucionales; regulan los elementos esenciales de los impuestos, tales como sujeto, objeto, cuotas, formas de recaudación, sanciones, y todos estos principios con las normas constitucionales integran el derecho tributario.

En nuestro derecho positivo, podemos distinguir las siguientes disposiciones ordinarias que regulan los impuestos: las leyes ordinarias que regulan los impuestos, los reglamentos a las leyes ordinarias, las circulares y disposiciones de la autoridad competente que aclaran y precisan las normas de aquellos cuerpos dispositivos; el Código Tributario debería definir en abstracto los principios, elementos o aspectos que de forma singular se contienen en los distintos impuestos del sistema impositivo guatemalteco; de manera que las definiciones del Código Tributario llevarían validez general suficiente para su utilización posterior por normas específicas que disciplinen cada uno de esos impuestos, pero, el Código Tributario si quiere cumplir su finalidad, no debe aspirar a formular únicamente principios generales, doctrinarios y técnicamente razonables, por la sola circunstancia de haber sido recibidos con mayor o menor amplitud en la legislación fiscal positiva, sino que trataría de establecer esquemas y estructuras lógicas muchas veces en contra o a pesar del ordenamiento tributario específico.





CAPÍTULO III

3. La defraudación tributaria

La defraudación tributaria es considerada la forma de evasión fiscal por excelencia. Es toda acción dolosa del sujeto pasivo tributario que, induciendo en error a la administración tributaria respecto de la existencia o cuantía de una obligación tributaria, le produzca a ésta un perjuicio en provecho propio o de un tercero.

El Artículo 358 literal “A” del Código Penal establece que “comete el 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.”.

Es innegable que en Guatemala el sistema tributario está caracterizado por un alto índice de defraudación, habiendo llegado a estimarse por técnicos de la propia administración tributaria que la misma duplica el monto de lo efectivamente recaudado, que equivale a decir que es mucho más lo que se defrauda que lo que se paga.

Para afrontar dicho problema, el Estado reforzó su política criminal en materia tributaria, creando y reformando la ley penal que tipifica la conducta evasora como delito, dándole el nombre de defraudación tributaria. Al analizar nuestra situación, por un lado tenemos una administración tributaria deficiente en la recaudación de tributos, sumida en la corrupción e incapaz para efectuar las acciones fiscalizadoras necesarias para



comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de todos los contribuyentes, y por el otro lado un sistema de justicia débil en la persecución y castigo de los defraudadores, lo cual pareciera un problema tautológico (pleonástico), puesto que un Estado con ingresos débiles e inseguros, es también débil e inseguro.

3.1 Definición

El ilícito tributario ha recibido varias denominaciones, entre ellas evasión ilícita, evasión ilegal, fraude fiscal, etc., el tratadista Giuliani Fonrouge lo llama ilícito tributario. La denominación usada en nuestro ordenamiento jurídico penal es la de defraudación tributaria.

Para Guillermo Cabanellas la defraudación, en un sentido amplio, comprende “cuanto perjuicios económicos se infieren abusando de la mala fe”¹⁶. En un sentido más restringido este autor define la defraudación “como el delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los impuestos públicos” y concluye que “defraudación es cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro”¹⁷.

Giuliani Fonrouge precisa, que la defraudación tributaria es “equivalente a todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal”¹⁸.

El delito de defraudación tributaria consiste en la simulación, ocultación, maniobra,

¹⁶ Diccionario enciclopédico de derecho usual. Pág.92.

¹⁷ Ibid. Pág. 599.

¹⁸ Ob. Cit., Pág. 636.



ardid, o cualquier otra forma de engaño, con el que se induzca a error a la administración tributaria por parte del obligado en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de una parte o la totalidad de los ingresos que corresponden al Estado en concepto de tributos; de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

3.2 Naturaleza jurídica

Algunos tratadistas coinciden en que definir la naturaleza jurídica del delito resulta muchas veces infructuoso toda vez que los delitos responden a dos elementos: el tiempo y el lugar. Las teorías cambian con el tiempo y dan una respuesta a las necesidades sociales; lo que en una época se considera una conducta ilícita más adelante puede convertirse en un hecho lícito, e igualmente lo que para una sociedad puede ser una conducta delictiva en otras sociedades es una conducta perfectamente lícita. La naturaleza jurídica busca por tanto crear postulados que tengan validez tanto temporal como espacial.

En primer lugar, el delito tributario lesiona un patrimonio concreto; el de la hacienda pública, por lo que es válido afirmar que el bien jurídico protegido es el patrimonio del erario público. Mediante la lesión patrimonial que este delito fiscal ocasiona a la hacienda pública, no solo se produce un menoscabo económico en dicho erario público, sino que además se lesiona el funcionamiento de la intervención del Estado en la economía, limitando la consecución de una serie de fines de carácter económico y social que el Estado persigue con la percepción de los tributos. Como típico delito económico el delito de defraudación actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo, la

redistribución de la renta, el tipo de cambio, la inflación, etc. En consecuencia con la tipificación de este delito se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico. De lo anterior se confirma que el delito de defraudación es un delito económico en sentido estricto. Desde el punto de vista del derecho comparado son muchas las legislaciones que contemplan este delito dentro de la ley penal. Entre ellas se puede mencionar la española en la que este delito está contenido en el propio Código Penal y la mexicana que lo contempla dentro del Código Fiscal como ley especial y con carácter de ley penal. Cabe aclarar que en estos países no existe un precepto constitucional que prohíba la prisión por deuda, que es obstáculo en nuestra legislación.

Por otra parte, los autores guatemaltecos José Francisco de Mata Vela y Héctor Aníbal de León Velasco, afirman que “el *ius puniendi* es la facultad que corresponde única y exclusivamente al Estado que como ente soberano debidamente organizado, tiende a la protección de ciertos valores que son indispensables para el desarrollo y la convivencia social; cuando esa serie de valores humanos, materiales y morales son elevados a categoría jurídica por parte del órgano estatal destinado para ello, Organismo Legislativo, es cuando trascienden en el derecho penal como bienes o intereses jurídicamente protegidos o tutelados por el Estado, encontrando cada uno de ellos, acomodó en cada una de las figuras de delito que encierran todos los códigos penales del mundo, por tal razón recibe el nombre de bien jurídico tutelado en el delito, que doctrinariamente se conoce como el objeto jurídico, o el objeto de ataque en el delito”¹⁹.

Los mismos autores al referirse a la importancia del bien jurídico tutelado para la

¹⁹ Derecho penal guatemalteco. Pág. 236.

constitución de las figuras delictivas, señalan que “todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido, un objeto jurídico, lo que no ocurre en el objeto material. Sin embargo cuando se dice bien jurídicamente protegido, se está advirtiendo que no se trata de proteger la mera lesión o puesta en peligro de cualquier clase de bien como tal, sino sólo cuando el mismo está elevado a categoría jurídica por parte del Estado. Desde otro punto de vista, el objeto jurídico protegido por la norma penal y que resulta lesionado o puesto en peligro por el sujeto activo sirve como elemento directriz de ordenación de las figuras delictivas o tipos penales dentro de un Código Penal sustantivo en su parte especial, tal es el caso de nuestro Código Penal vigente en el cual las figuras delictivas están agrupadas atendiendo al bien jurídico protegido”²⁰. Estos autores enumeran los títulos del I al XV del libro segundo del Código Penal, recalcando la importancia evidente que reviste el bien jurídico tutelado, no sólo como objeto jurídico del delito, sino como elemento ordenador de las figuras delictivas en los diferentes códigos penales que parten del valor jurídico que el Estado protege en la norma penal, para estructurar adecuadamente el derecho penal sustantivo en su parte especial.

3.3 Glosario de actos de defraudación tributaria

- “Apropiación: Delito que se configura en una estafa o abuso de confianza y que se traduce en la acción y omisión realizada por quién teniendo en custodia, comisión o depósito una cosa ajena, entre otros contratos ajenos, se niega a entregarlos o devolverlos a su titular.
- Malversación: La inversión de caudales en usos distintos de aquellos para los

²⁰ *Ibíd.*, Pág. 237.



que están destinados, el malversador es responsable de su administración y es castigado según las circunstancias que aumentan o disminuyen su delito.

- **Ocultación:** La sustracción que se hace de alguna cosa para quitarla de donde puede ser vista y ponerla donde se ignore que la hay, se denomina así a la maliciosa actividad desplegada por un deudor tendiente a insolventarse o simular insolvencia haciendo salir bienes de su patrimonio, en perjuicio de sus acreedores a quienes priva de la posibilidad de hacer efectivo su crédito.
- **Simulación:** Tienen lugar cuando se cubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro, cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras, fechas que no son verdaderas, cuando por él se constituye o transmiten derechos a personas interpuestas que no son aquellas para quienes se constituyen o transmiten.
- **Falta de pago:** El defecto de obrar contra la obligación de cada uno, acción u omisión perjudicial en que uno incurre por ignorancia, impericia o negligencia, falta de omisión de cuidado y exactitud que uno debe poner en el pago”²¹.

3.4 Clasificación legal

El delito en referencia se encuentra clasificado dentro de los delitos contra el patrimonio, junto a delitos como el hurto, el robo, la usurpación, la estafa, la apropiación, retención indebidas, la usura y otros de igual naturaleza.

El delito de defraudación tributaria fue creado mediante el Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala de fecha 13 de diciembre del año 1994; y cobro vigencia

²¹ Ossorio, Manuel Ob. Cit., Pág. 94.



a partir del uno de febrero de 1995. Con dicho decreto se modificó el nombre del capítulo VI, título VI del libro II, parte especial, del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala de: de las apropiaciones indebidas y de la defraudación tributaria, adicionado a dicho código los Artículos del 273 A al 273 F, que en la actualidad se encuentran derogados por el Artículo 16 del Decreto 103-96 del Congreso de la República de Guatemala.

Un ejemplo de estos delitos lo tenemos en la falsificación de facturas. El Código Penal Guatemalteco tipificaba anteriormente la defraudación tributaria en su Artículo 273 literal A en la forma siguiente:

“Comete delito de defraudación tributaria quién deliberadamente:

1. Omite presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza a que estuviere obligado de conformidad con la ley.
2. Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros.
3. Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos.
4. Omite la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo, o facture con menor valor el precio real de la venta con la misma intención.
5. Por razón del cargo que ocupa, omite la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado.
6. Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y

franquicias para fines distintos de los que le corresponden conforme a tales exenciones o franquicias.”

Esto evidencia que el delito de defraudación tributaria se origina de diferentes formas, pero las más comunes o clásicas son eludir el pago de los tributos y disfrutar indebidamente de beneficios fiscales por omisión o simulación del sujeto pasivo en el momento del pago al finalizar el periodo fiscal, o sea que el contribuyente en la relación jurídico tributaria al momento del pago de impuestos origina que el Estado sujeto activo de la relación jurídico tributario tenga pérdidas en su patrimonio.

En la actualidad el delito de defraudación tributaria es tipificado en el Artículo 358 literal A del Código Penal, adicionado por el Artículo 2 del decreto 103-96, reformado por el Decreto 30-2001.

3.5 Características del delito de defraudación tributaria

- **Carencia de una conciencia tributaria:** esta característica regula aspectos relacionados con los contribuyentes en el sentido de que no poseen una educación tributaria que les enseñe cual es el objetivo de cumplir con sus obligaciones tributarias y cuáles son los perjuicios que tiene el Estado por dejarlos de cumplir.
- **Sistema tributario poco transparente:** esta característica del delito de defraudación tributaria surge porque el sistema de fiscalización que es llevado a cabo por la superintendencia de administración tributaria, institución que adolece de formalismo y transparencia en la fiscalización y emisión de informes que no van con apego a la ley.

- **Administración tributaria poco flexible:** esta característica se da cuando la administración tributaria carece de mecanismos o procedimientos que le den riguroso seguimiento a los procesos de defraudación tributaria.
- **Bajo riesgo de ser detectado:** esta característica surge cuando la administración tributaria encargada de fiscalizar no detecta de forma inmediata el delito de defraudación tributaria, además de omitir, dar aviso de forma inmediata al ministerio público de los casos de defraudación tributaria.
- **Falta de educación:** esta característica ocurre cuando los contribuyentes carecen de principios tributarios e instructivos o reglamentos para el buen desempeño de sus obligaciones tributarias.
- **Falta de solidaridad:** esta característica se da cuando la Superintendencia de Administración Tributaria y las demás instituciones como el ministerio público, tribunales de justicia, ministerio de finanzas, contraloría general de cuentas, etc., no se comprometen de forma unánime a vigilar y sancionar que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias.
- **Falta de claridad del destino del gasto público:** esta característica surge porque el Estado no especifica de forma clara y precisa cual va ser el destino que se le da a los ingresos que se obtuvieron por parte de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando origen a la falta de claridad del destino del gasto público.
- **Conjunción de todos los factores citados:** al darse cada una de estas características estamos ante la figura delictiva de la defraudación tributaria que como vemos no solo surge por falta de cumplimiento de la obligación tributaria sino por falta del buen desempeño de las instituciones encargadas de fiscalizar y de la falta de



organización por parte del Estado.

3.6 Elementos del delito de defraudación tributaria

3.6.1 Elemento objetivo

1. Presupuesto

De la redacción del Artículo 358 "A" del Código Penal hay que inferir que la acción constitutiva del delito de defraudación requiere necesariamente un presupuesto: la previa existencia de determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la administración. Esto es que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal.

2. Conducta típica

El núcleo del tipo es el verbo defraudar, aunque dicho verbo solamente aparece en el nombre del Artículo, es claro que el mismo es el eje del tipo. Aún cuando subsisten dos corrientes en torno al significado de la palabra fraude que en el derecho clásico se equiparó al dolo, más recientemente los tratadistas coinciden en que en el fraude coexisten tanto el engaño (sentido objetivo), como la intención de engañar (sentido subjetivo), lesionando un interés ajeno jurídicamente protegido. En la legislación guatemalteca se da una especial relevancia al sentido subjetivo que es la intención de engañar al expresar en el Artículo 358 "A" del Código Penal "comete delito de defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra

forma de engaño..”, o sea quien con intención materialice cualquiera de los supuestos que la ley contempla. Esto se confirma con lo expresado más adelante en dicho Artículo donde establece que comete este delito “quien induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria en su derecho de recaudación impositiva”.

El elemento que distingue al delito de defraudación tributaria que contempla nuestra legislación penal es precisamente el bien jurídico tutelado; la protección del orden económico ya que en los demás delitos el bien jurídico protegido es el patrimonio individual.

3. Los sujetos del delito:

Sujeto activo: “Es el autor responsable, agente o sujeto-agente, persona física o individual o persona jurídica que realiza la conducta típica”²². No obstante que sólo el ser humano puede ser sujeto activo del delito, por ser éste el único poseedor de razón, conciencia y voluntad; en algunos delitos, entre ellos la defraudación tributaria, se acepta la participación de los entes colectivos como sujetos activos del mismo. El Artículo 38 del Código Penal guatemalteco, establece “En lo relativo a las personas jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este código para las personas individuales”. Criterio bastante aceptable pues no viola el principio de personalidad de la

²² Palacios Motta, Jorge Alfonso. **Apuntes de derecho penal**. Pág. 44.

pena, ni se castiga injustamente a los que no participaron en el hecho delictivo y lo más importante, se protege al Estado y a la sociedad de los posibles ilícitos penales que puedan cometer las personas jurídicas.

Por la forma en que fue configurado el delito de defraudación tributaria, resulta dificultoso determinar con exactitud quienes pueden ser sujetos activos del mismo, la dificultad estriba en saber si es requisito indispensable para incurrir en dicho ilícito, que el sujeto se encuentre inscrito (como contribuyente, responsable o exento) en la administración tributaria. Debemos traer a cuenta, para poder distinguir perfectamente los elementos personales de este delito, lo que para el efecto preceptúa el Código Tributario con respecto a quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria estableciendo que es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. Con respecto al obligado por deuda propia establece que 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.

De conformidad con las normas citadas, en el caso del ilícito tributario, se invierten las calidades de sujeto activo y pasivo respecto de la obligación tributaria, de tal forma que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pasa a ser el sujeto activo del ilícito y viceversa, concluyéndose en que sólo pueden ser sujetos activos del delito las personas naturales o jurídicas inscritas en la administración tributaria y por extensión, los receptores fiscales o cajeros de la administración tributaria o los de los bancos autorizados por ésta para percibir impuestos y los gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de las personas jurídicas que participen

directamente en el delito.

Sujeto pasivo: Es el titular del derecho o interés que jurídicamente protege el derecho penal. En todo delito siempre existirá un sujeto pasivo y en el delito de defraudación tributaria lo es el Estado de Guatemala, a efecto de determinarlo con exactitud, es conveniente remitirnos a lo que en tal sentido establece el Artículo 17 del Código Tributario guatemalteco que dice: "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo".

Por lo que con la inversión explicada con anterioridad, el sujeto activo de la obligación tributaria pasa a constituirse en sujeto pasivo del delito, siendo este el Estado. Es importante hacer la distinción entre sujeto pasivo del delito y sujeto pasivo del daño ocasionado por el delito o sea la víctima; ya que si bien el Estado es en este caso el sujeto pasivo, el sujeto pasivo del daño ocasionado por el delito resulta ser la sociedad guatemalteca, especialmente la población paupérrima, que es la más beneficiada con la prestación de los servicios públicos.

3.6.2 Elemento subjetivo

El elemento subjetivo de este delito es el ánimo de lucro, aun cuando en el texto de la ley no aparece en forma explícita, el ánimo de lucro ilícito comprendido en el verbo defraudar que es el elemento nuclear de esta figura, constituye el elemento subjetivo. Este ánimo de lucro consiste en la falta de pago o la falta de ingreso de las cantidades debidas por el contribuyente al acreedor de la obligación tributaria, que es el fisco, el agente obtiene un lucro que trata de conseguir precisamente por medio de la elusión de

impuestos y además por medio del disfrute ilícito de beneficios fiscales, aunque el primer supuesto no encaja en nuestra realidad legislativa, pues como antes se anotó, constitucionalmente no puede haber prisión por deuda.

3.6.3 El bien jurídico tutelado

Dentro de la esfera del derecho penal, éste es un elemento sumamente importante, en algunos delitos el bien jurídico tutelado es la vida, la libertad, el honor, el patrimonio, etc., pero en el caso del delito de defraudación tributaria no se tutela un bien de tipo individual sino se protege al Estado, específicamente su disponibilidad económica.

Los autores de Mata Vela y de León Velasco al referirse a la definición del bien jurídico protegido o tutelado en el delito, objeto jurídico y objeto de ataque como también suele llamársele en la doctrina, citan la obra de Jorge Alfonso Palacios Motta, que lo define como “el interés que el Estado pretende proteger a través de los distintos tipos penales, interés que es lesionado o puesto en peligro por la acción del sujeto activo, cuando esta conducta se ajusta a la descripción legal”²³.

Para los autores guatemaltecos mencionados el bien jurídico tutelado es “el objeto jurídico del delito es el bien jurídico que el hecho punible lesiona o pone en peligro, es decir el concreto valor elevado a su categoría de interés jurídico, individual o colectivo de orden social, protegido en el tipo legal”²⁴.

²³ Ob. Cit., Pág. 239.

²⁴ Ibid.



No puede concebirse un delito que no pretenda la protección de un bien jurídico, todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido (un objeto jurídico) y el delito de defraudación tributaria no es la excepción; en una forma genérica el Estado trata de proteger con él su disponibilidad económica o sea su actividad financiera. Puede decirse que el bien común como interés jurídicamente tutelado es protegido por cada uno de los delitos establecidos en el ordenamiento penal sustantivo.

3.7 Regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco

El Código Penal guatemalteco tipifica la defraudación tributaria en el título X capítulo IV en su Artículo 358 "A" el cual estipula:

"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 al 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".



3.8 Casos especiales de defraudación tributaria

Estos se encuentran contenidos en el Artículo 358 “B” del Código Penal guatemalteco siendo los siguientes:

“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.

Se reforman los numerales 2,3 y 7 del Artículo 358 “B” según Decreto Número 30-2001, los cuales quedan así:

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 permite que otros lo hagan.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no esta



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.

Se adiciona al Artículo 358 "B" los numerales 9 y 10, según Decreto Número 30-2001, con los textos siguientes:

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 entregar 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.”

3.9 Penas en el delito de defraudación tributaria

La pena se refiere a la sanción que se le debe imponer a la persona que comete un delito, en el presente caso la pena a imponerle al que ha sido legalmente declarado responsable de la comisión del delito de defraudación tributaria, de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del Artículo 358 “A” del Código Penal guatemalteco, es de prisión de uno a seis años y multa equivalente al monto del impuesto omitido, de lo anterior se colige que esta es una pena mixta, compuesta por una pena de prisión y otra de multa. Ahora bien, debe tomarse en cuenta también que para la fijación de la pena, el juez debe observar lo establecido en el Artículo 65 del citado código, en cuanto a la mayor o menor peligrosidad del culpable, sus antecedentes personales, el móvil del delito, etc.

3.9.1 Clases de penas

a) Penas principales

“Pena principal es la que el código señala como correspondiente a cada delito. Se le denomina así porque a veces esa pena principal puede ir acompañada de otra



accesoria²⁵, de lo que se deduce que pena principal es la aplicable al responsable del delito, sin más requisito que el que se le haya declarado culpable del hecho delictivo por un juez competente.

De conformidad con el Código Penal guatemalteco, son penas principales: la de muerte, la de prisión, el arresto y la multa.

Al responsable del delito de defraudación tributaria se le debe imponer como penas principales la de prisión y la de multa.

- Pena privativa de libertad: También llamada pena de prisión. Consiste en la remisión o arresto del culpable de un delito a un centro de detención o cárcel, privándolo de su libertad de locomoción. El fin de la pena privativa de libertad individual es influir positivamente en el condenado, a fin de readaptarlo y devolverlo a la sociedad como un elemento útil.

A este respecto cabe señalar que, no obstante que la pena de prisión puede ser evitada por el agente, mediante el pago de una caución económica, la suspensión condicional de la pena, la conmuta de ésta si procediere o cualquiera otra medida sustitutiva, en Guatemala la pena no cumple con los principios del positivismo jurídico que le asignan fines de reeducación y readaptación social, lo que se evidencia es que los centros de prisión del país se han convertido en centros de perversión y la población reclusa es altamente peligrosa, con lo cual el responsable del ilícito tributario, además de poner en riesgo su integridad física, puede salir de la cárcel con una mentalidad más pervertida que cuando ingresó; todo lo contrario a

²⁵ Ossorio, Manuel. *Ob. Cit.*, Pág. 558.

los fines de la ejecución de la pena que establece el moderno derecho penitenciario.

- **Pena de multa:** Es una sanción consistente en el pago de una cantidad de dinero, la que es impuesta por el juez que conozca del caso; fijándola dentro de los límites señalados por la ley. Esta clase de pena tiene una importancia cada vez mayor dentro del derecho penal contemporáneo y de suma utilidad, en virtud del hacinamiento en los centros de prisión.
- Doctrinariamente se le considera idónea para cierto tipo de delitos, porque no degrada ni deshonra al culpable a quien además no se le separa de su círculo familiar y social, sin dejar por esto de causarle una aflicción.

Para el delito de defraudación tributaria se estableció como pena una multa equivalente al monto del impuesto omitido, la cual deberá aplicarse simultáneamente con la pena de prisión; buscando con ello resarcir al fisco del daño patrimonial que la defraudación le ocasionó.

Considero que no obstante que la pena de multa resulta ser una pena adecuada en el caso del delito tributario, resulta ser inocua para el de posición económica acomodada y, por el contrario más dañino para el de escasos recursos económicos.

La multa es la sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial autorizada para imponerla. Así también, cuando con motivo de la fiscalización que realice la administración tributaria, apareciere la comisión de un delito fiscal, ésta se abstendrá de imponer sanción alguna, quedando el caso a disposición del tribunal competente y de esta manera garantizar el principio "*non bis in idem*".



b) Penas accesorias

“Se considera accesoria la pena que por disposición legal expresa debe acompañar a otra que se impone en calidad de principal”²⁶. Las penas accesorias no gozan de autonomía en su imposición pues necesariamente van anexas a una principal, de lo contrario, por si solas no pueden imponerse, las mismas pueden aplicarse al mismo tiempo que la principal o después de ésta.

El Código Penal guatemalteco establece en el Artículo 42 que “son penas accesorias: inhabilitación absoluta; inhabilitación especial, comiso y pérdida de los objetos o instrumentos del delito; expulsión de extranjeros del territorio nacional; pago de costas y gastos procesales; publicación de la sentencia y todas aquellas que otras leyes señalen”.

Inhabilitación especial: Esta pena consiste en la prohibición de ejercer una actividad determinada (comercial o profesional), cuyo ejercicio depende de la autorización o licencia extendida por una autoridad competente. En el caso de los comerciantes la patente de comercio extendida por el registro mercantil; la inhabilitación procede cuando se infringen deberes propios de la actividad comercial o profesional efectuada.

²⁶ De Pina Vara, Rafael. **Diccionario de derecho**. Pág. 382.



3.10 La defraudación tributaria en otro país

3.10.1 El delito fiscal en México

El delito de defraudación fiscal está contenido en el capítulo II del llamado Código Fiscal de la Federación el cual establece:

Defraudación fiscal. Así se denomina a quien con engaños o errores omita el pago de alguna contribución al fisco federal mexicano. Algunas inclusiones en este tipo de delito las constituyen: a) Omitir presentar declaraciones de impuestos. b) Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. El delito de defraudación fiscal se sanciona con prisión de tres meses a nueve años, dependiendo del monto de lo defraudado.

3.10.2 El delito fiscal en Estados Unidos

El reglamento de delitos sobre impuestos *Tax Crime Statutes* (Estatuto del Impuesto como Crimen) contiene la tipificación, sanciones y penas aplicables a los diferentes delitos relacionados con impuestos en los Estados Unidos. Este se divide en dos secciones principales siendo una de ellas la de: Delitos cometidos bajo el Código de Rentas Internas en los que se encuentran:

1. Evasión de impuestos. Contenida en la sección 7201 del código, requiere la comprobación de que la evasión ha sido deliberada, es decir, un intento voluntario de violar o incumplir con obligaciones legales. Las sanciones van desde multas



hasta prisión por cinco años. Las multas tienen una división entre personas individuales, con un máximo de US \$250,000 y de US \$500,000 para empresas.

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

3.10.3 El delito fiscal en Francia

En el caso de Francia las sanciones abarcan, no solamente el patrimonio y la limitación de libertad del individuo, sino también la sanción moral, el enfrentamiento del individuo que defrauda a su comunidad.

El Artículo 1741 del Código General de Impuestos de Francia establece: Sin perjuicio de las disposiciones particulares estipuladas en la presente codificación, cualquiera que se haya fraudulentamente sustraído o haya tentado sustraerse fraudulentamente a la determinación o al pago total o parcial de los impuestos señalados en la presente codificación, ya sea que haya voluntariamente omitido presentar su declaración en los plazos prescritos, ya sea que haya voluntariamente ocultado una parte de las sumas sujetas al impuesto, ya sea que haya planeado su insolvencia o puesto obstáculos mediante otras maniobras a la recolección del impuesto, ya sea actuando de cualquier otra forma fraudulenta, es merecedor independientemente de las sanciones fiscales aplicables, a una multa de 5,000 a 250,000 francos y de encarcelamiento de uno a cinco años. En caso de reincidencia en el plazo de cinco años, el contribuyente es penado con una multa de 15,000 a 700,000 francos y de encarcelamiento de cuatro a diez años.





CAPÍTULO IV

4. El Impuesto al Valor Agregado

Si se hace una breve reseña histórica de este impuesto, iniciaremos diciendo que el 11 de julio de 1983 se promulgaron los decretos que suprimieron impuestos y tasas creando el Impuesto al Valor Agregado con una tasa de 10% sobre las ventas de mercaderías y servicios prestados.

Se estableció una lista de 158 artículos exentos, entre ellos las actividades de exportación. Se fueron dando una serie de reformas a este tributo llegando hasta el 20 de junio del año dos mil cuando se crea un pacto fiscal que establece que para que el Estado pueda invertir en gastos sociales y cumplir con los acuerdos de paz se incrementa a un 12%, por tal razón se determinó esta modificación a la tarifa.

Actualmente todo sistema de orden tributario productivo y racional cuenta con la recaudación del Impuesto al Valor Agregado llamado comúnmente como IVA, debido a que éste es establecido teniendo como base las cifras numéricas de los negocios y el volumen de las ventas. Por lo que desde el punto de vista económico resulta de fácil aplicación por ser un impuesto indirecto, es decir que no es percibido directamente de la persona que soporta la carga del tributo. Quien soporta el impuesto es el consumidor final, sin embargo quién debe liquidar ante la administración tributaria es el actor que facturó y debe pagar la diferencia entre el IVA pagado (crédito fiscal) y el cobrado (débito fiscal).



4.1 Definición

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, que afecta al consumo y recae en hechos ciertos y reales. De manera mediata grava la manifestación de riqueza, al momento de la compraventa, desde los productos de consumo diario hasta los actos y contratos de traslación de dominio de bienes muebles e inmuebles.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado más que dar una definición del impuesto, enfoca hacia su creación y objeto de la ley misma, en su Artículo uno que establece: “De la materia del impuesto. Se establece un Impuesto al Valor Agregado, sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley...”.

De los actos o contratos gravados: Cuando se habla de actos o contratos en relación al Impuesto al Valor Agregado se debe tener en cuenta principalmente las actividades que dan origen a la tributación como las ventas, los servicios, las importaciones y exportaciones de bienes y servicios:

- Las ventas: Son todos los actos o contratos en los cuales se transfiere a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles e inmuebles dentro del territorio nacional.
- Los servicios: Son los actos o prestaciones que un individuo realiza para otro y por éstos recibe honorarios, intereses, comisiones u otra forma de remuneración, siempre y cuando no se reciba en relación de dependencia.
- Las importaciones: Se refiere a la entrada o internación al país, después de haber cumplido los trámites legales, de bienes muebles que vienen de países extranjeros. También se refiere a los servicios que se hacen en el extranjero a individuos o

empresas que tienen su domicilio en este país. La nacionalización de bienes y servicios se produce en el instante que se pagan los derechos de importación, que los habilita para que ingresen o surtan efectos en el país.

- Las exportaciones: Se refieren a las ventas, después de haber cumplido los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para ser usados o consumidos en el extranjero, lo mismo ocurre con los servicios que prestan personas o empresas nacionales para que sean utilizados en países extranjeros.

Actualmente la tarifa de este impuesto es del doce por ciento (12%).

4.2 Características

- **Relativa uniformidad y universalidad:** Porque el impuesto afecta en el mismo porcentaje las adquisiciones de todos los habitantes del país, en la medida de las posibilidades de consumo de cada individuo.
- **Control efectivo:** Puede ser controlado efectivamente por el Estado, siempre y cuando la traslación se produzca en condiciones que puedan ser reflejadas en los controles contables de los comerciantes. La traslación eventualmente puede dar lugar al enriquecimiento ilícito del vendedor, cuando éste no lleva controles contables adecuados.
- **Falta de justicia social:** Porque este impuesto es pagado igualmente por todos los habitantes del país, independiente de sus posibilidades económicas, es decir el que más gana, paga igual que el que percibe menos ingresos, la diferencia está en los volúmenes de compra.
- **Alta productividad:** Porque este impuesto aporta más ingresos al Estado que los



directos.

- **Es flexible:** Porque este impuesto puede ser aumentado por el Estado sin provocar reacciones negativas de los contribuyentes.
- **Efecto traslativo:** Aunque lo cobra y los reporta al Estado el vendedor, quien realmente lo paga es el consumidor final.

4.3 Hecho imponible

La obligación de pagar el Impuesto al Valor Agregado nace o se genera cuando se realizan los actos o acciones de compraventa, importaciones, traslados de dominio y otros contemplados en la ley.

El Código Tributario en el Artículo 31 establece: “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”.

El Impuesto al Valor Agregado se genera por:

- La venta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos.
- La permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios, a nivel nacional.
- Las importaciones de bienes y servicios.
- Los arrendamientos de bienes muebles e inmuebles.
- Las adjudicaciones en pago, ya sea de bienes muebles o de bienes inmuebles, cuando no se realice en ocasión de partición de la masa hereditaria, o cuando



finalice el pro indiviso.

- El retiro de bienes muebles del negocio o empresa cuando sea para consumo personal o familiar.
- La destrucción, pérdida o faltante de inventario. Los robos o destrucción de perecederos, de hacerse constar fehacientemente ante notario o autoridad competente.
- La venta de bienes inmuebles.
- La permuta de bienes inmuebles.
- Las donaciones entre vivos.

4.4 Base Imponible

La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.

Debe adicionarse a dicho precio, aún cuando se facturen o contabilicen en forma separada, los siguientes rubros: Los reajustes y recargos financieros, el valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar la devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos, el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar de la misma forma el crédito fiscal la misma cantidad y cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirientes, que figure en las facturas.



4.5 Exenciones

Es importante estudiar las exenciones del impuesto al valor agregado porque es en este rubro de la ley, donde se dejan los espacios legales que pueden aprovechar los contribuyentes para simular negocios jurídicos y evadir o minimizar el pago de tributos.

4.5.1 Exenciones generales

Los actos exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado son:

- Las importaciones de bienes muebles:

Cuando son realizadas por: las cooperativas, las federaciones y confederaciones de cooperativas en los rubros de maquinaria, equipo u otros bienes de capital, para uso exclusivo y relacionado con la actividad o servicio que prestan.

Las personas individuales o jurídicas amparadas por el régimen de importación temporal.

Los viajeros que ingresen al país bienes muebles en calidad de equipaje, no gravados en el arancel aduanero.

El menaje de casa, efectos personales y un vehículo de los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país. Las cosas que ingresen al país las misiones diplomáticas o consulares acreditadas ante el gobierno de la



república.

Las cosas que ingresen al país los organismos internacionales de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por el gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos.

- Las exportaciones de bienes y servicios una vez cumplidos los requisitos de la ley.
- Las transferencias de dominios de bienes muebles e inmuebles, siempre que: a) sean aportes a sociedades civiles y mercantiles, b) sean por fusiones de sociedades y c) por herencias, legados y donaciones por causa de muerte.
- Los servicios que prestan las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas legalmente.
- Las operaciones de reaseguro y reafianzamiento.
- Las operaciones de ventas y prestación de servicios que realicen las cooperativas a sus asociados, otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Salvo sus operaciones con terceros a quienes deben cargar el impuesto, el cual es su débito fiscal, y su crédito fiscal es el impuesto que pague a sus proveedores.
- La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, con excepción de la factura cambiaria que ampare negocios gravados por la ley.
- Los intereses que devenguen los títulos de crédito y similares emitidas por la bolsa de valores.
- La constitución y devolución de bienes en fideicomiso.

- Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, culturales, de servicio social, no lucrativas y las religiosas constituidas y registradas legalmente.
- Las cuotas ordinarias y los pagos por derecho de membresía de los asociados a las asociaciones, instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas, deportivas, partidos políticos y colegios de profesionales.
- La venta al menudeo de pescados y mariscos, frutas y verduras frescas, carnes, legumbres y granos básicos a los consumidores finales en mercados cantonales y municipales, siempre que cada compraventa no exceda de cien quetzales.
- La venta de vivienda, cuando conste de sesenta metros cuadrados o menos de construcción, los lotes urbanizados con un área de ciento veinte metros cuadrados o menos. En ambos casos el bien no debe exceder de diecisiete mil quinientos dólares.
- Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones, instituciones de servicio social, educativas y religiosas, que esté legalmente autorizadas y que no persigan lucro.
- La venta de activos de bancos o sociedades financieras, cuando se transfieran a otros bancos o sociedades financieras previa aprobación de la Junta Monetaria y de la Superintendencia de Bancos.

4.5.2 Exenciones específicas

Esta es una exención especial a personas jurídicas, siempre que cumplan con las regulaciones legales, y tiene como fin apoyar a la población de escasos recursos, así como también otorgar reciprocidad a los estados que firmen acuerdos internacionales



con Guatemala.

- Los centros educativos públicos y privados, en lo referente a matrícula de inscripción, colegiaturas, derechos de examen y transporte escolar.
- Las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país.
- La confederación deportiva autónoma y el comité olímpico guatemalteco.
- Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas en el país y sus funcionarios y empleados.
- Los organismos internacionales, de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por el gobierno de la república de Guatemala y dichos organismos.

Todos estos entes a quienes el Estado de Guatemala les otorga exenciones especiales, deben recibir la factura por las compras que haga o los servicios que reciba, pero no pagarán el impuesto, en su lugar entregarán la constancia de exención que les extienda la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.6 Consentimiento de las partes

Cuando las partes se ponen de acuerdo para realizar actos con el fin de simular un negocio jurídico con la finalidad de eludir o evitar el pago del Impuesto al Valor Agregado, en ese preciso momento están viciando su libre voluntad contractual porque se conciertan para realizar un contrato que no es el querido por ellas, y que convienen en celebrarlo porque les es conveniente para dejar de pagar el impuesto al fisco total o parcialmente, tal es el caso de las donaciones entre vivos. Aún cuando la ley dice que los contratos se perfeccionan con el simple consentimiento de las partes, como lo



establece el Artículo 1518 del Código Civil, exceptuando los casos en que la ley establece una formalidad predeterminada como requisito esencial para que tenga validez; la misma ley otorga las facilidades para que los contratantes usen una figura legal para su negocio jurídico distinta a los fines reales de la negociación.

Existe una clara intención de evitar total o parcialmente el pago del Impuesto al Valor Agregado, porque existe una emisión o declaración de voluntad viciada en el contrato celebrado, aunque no haya una violación directa de las leyes fiscales.

4.7 El contra documento

No se quiere decir que el contra documentó sea precisamente el contrato simulado para eludir el pago del Impuesto al Valor Agregado, pero por ser el contrato que garantiza al verdadero poseedor de los derechos adquiridos en el contrato principal, su consideración es relevante en el presente análisis, los contratos que simulan negocios jurídicos amparados en un contra documento, generalmente son:

- **Renuncia a los derechos hereditarios:** En el supuesto en el cual dos hermanos son condueños de una masa hereditaria y uno de ellos vende al otro la parte que le corresponde, para que el supuesto comprador no pague el Impuesto al Valor Agregado por el acto de la compraventa, entonces el supuesto vendedor declara su voluntad de renunciar a sus derechos hereditarios a favor del otro en virtud de lo preceptuado en el Artículo 3 inciso c de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero por aparte celebran un contrato privado, que puede ser un reconocimiento de deuda, un mutuo u otro que garantice al que entrega el dominio y posesión de



la cosa que su dinero le será pagado.

- **La fusión de sociedades:** Cuando una empresa compra otra empresa por cualquier razón, si celebrara contrato de compraventa tendría que pagar el Impuesto al Valor Agregado, pero para evitar el pago de este impuesto entonces se simula un contrato de fusión, en los términos exigidos por la ley y de acuerdo al Artículo 3 inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero en contrato privado, se puede hacer constar la verdadera intención del negocio para garantizar al vendedor que obtendrá su dinero producto de la venta de su empresa.
- **Aporte a sociedades civiles y mercantiles:** Cuando se vende un bien mueble o inmueble a una sociedad civil, se debe para el impuesto, pero a tenor del Artículo 3 inciso a) del Ley del Impuesto al Valor Agregado, si la transferencia de dominio del bien se realiza bajo la figura de un aporte, entonces está exento de pago del impuesto, de tal manera que se usa esta figura legal para entregar la cosa y por aparte se celebra un contrato privado, que bien puede ser un reconocimiento de deuda para garantizar que quien entrega la cosa reciba el valor de la misma.

De la misma manera se puede realizar la transferencia de dominio de bienes a una sociedad mercantil, por supuesto que el que entrega la cosa debe tener un nexo especial con la sociedad, como ser socio fundador, accionista, etc.

4.8 Contratos que disminuyen o evitan el pago del impuesto

- **El mutuo:** Cuando en un acto fingido, se declara un préstamo de cosa fungible que no sea un inmueble, con garantía de devolución de la misma cantidad o



especie, la cual nunca la entregó el mutuante al mutuario, y espera recibir la cosa en plazo determinado; pero en verdad se está ocultando una compraventa en la cual el mutuante quien obtendrá la cosa quedará exento de pagar el Impuesto al Valor Agregado al recibirla.

- Compraventa de vehículos automotores terrestres usados: Desde el año 1999, según lo preceptuado en el Artículo 1 del Decreto 39-99, que reformó al Artículo 55 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la compraventa de vehículos usados no causa pago del impuesto descrito y en su lugar existe una tabla fija de pagos de acuerdo al modelo del año, con cantidades inferiores al doce por ciento (12%) que debería pagar la transacción de compraventa. Igualmente ocurre con las motocicletas. Esta medida si bien beneficia a los contribuyentes, disminuye los ingresos del fisco en concepto de captación de fondos para el funcionamiento del aparato estatal.

4.9 Las instituciones

Dentro de las instituciones que tienen injerencia en el control del pago del Impuesto al Valor Agregado esta:

4.9.1 La Superintendencia de Administración Tributaria

Creada sobre la base legal del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, como una entidad estatal, descentralizada que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para ejercer con exclusividad funciones de la administración tributaria, es decir la recaudación, control y fiscalización de todos los

tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que perciben específicamente las municipalidades.

También mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover acciones judiciales por las deudas tributarias de los contribuyentes o por anomalías que detecten sus órganos de control.

4.9.2 El Registro General de la Propiedad

Las compraventas, donaciones, permutas y cualquier otro acto de transferencia de dominio de bienes inmuebles debe ser presentado al Registro General de la Propiedad, donde previo a su inscripción, dentro de los análisis que los registradores realizan a los documentos, está el de lo relativo al pago del Impuesto al Valor Agregado adecuadamente, en caso contrario devuelven la escritura para su corrección.

4.9.3 El Archivo General de Protocolos del Organismo Judicial

El testimonio especial de todos los instrumentos públicos que sean continentes de transacciones de compraventas, donaciones, permutas y cualquier otro acto de transferencia de dominio de bienes inmuebles debe ser presentado al Archivo General Protocolos del Organismo Judicial, si los encargados del archivo encuentran anomalías en el pago del Impuesto al Valor Agregado en el documento lo rechazan, es decir lo devuelven para su corrección



4.9.4 Los agentes de retención

Aunque no son entidades creadas para el fin específico de recaudar impuestos se deben tener en cuenta por su función de acuerdo al concepto legal contenido en el Artículo 28 del Código Tributario que establece: “Agente de retención o de percepción. Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente...”. Los abogados y notarios en el ejercicio de sus funciones suelen incluir los honorarios, impuestos y otros, en una suma global de gastos y el cliente les entrega la cantidad de dinero computada, el abogado y notario luego enterará al fisco la cantidad que le corresponde en concepto de Impuesto al Valor Agregado u otro tributo.

4.10 Devengo y repercusión del impuesto

4.10.1 Del impuesto a pagar

La suma neta que el contribuyente debe entregar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

4.10.2 Declaración y pago del impuesto

Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto



y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento utilizando los formularios que proporcionara la SAT, al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.

4.10.3 Formas de pago

La declaración y el pago del impuesto cuando corresponda, deberán efectuarse en la Superintendencia de Administración Tributaria o en las instituciones autorizadas por ésta, en efectivo o mediante cheque del contribuyente librado a la orden de la SAT.

La declaración, cuando no resulte impuesto a pagar, podrá enviarse a esta última por correo certificado.

4.10.4 Plazos para el pago del Impuesto al Valor Agregado

Se entiende por plazo, el término o tiempo señalado por la Ley para el cumplimiento de la obligación tributaria. Este plazo o como lo denomina la Ley, fecha de pago del impuesto, es de suma importancia pues señala el momento en el que la obligación puede ser exigida.

El Artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, establece que: “El impuesto de esta ley debe pagarse:

1. Por la venta o permuta de bienes muebles, en la fecha de la emisión de la factura.



Cuando la entrega de los bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha de la entrega real del bien.

Por la prestación de servicios, en la fecha de la emisión de la factura. Si no se ha emitido factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente perciba la remuneración.

En el caso de la venta o permuta de vehículos automotores, conforme lo dispone el Artículo 57 de esta Ley, el impuesto debe pagarse por el adquiriente en la fecha en que se emita la factura.

En caso de que conforme a la ley, la venta sea otorgada exclusivamente en escritura pública, el testimonio que registre el pago del impuesto debe extenderse dentro de quince días a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura, bajo la responsabilidad del comprador.

Si el testimonio se compulsare después del plazo indicado en el párrafo anterior, se cargarán los intereses y las multas que legalmente procedan, lo que el notario hará constar en la razón del testimonio extemporáneo.

2. En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. Las aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén debidamente cancelados los correspondientes impuestos.
3. En las adjudicaciones, en el momento en que se documente o entregue el bien

respectivo.

4. En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6), en el momento del retiro del bien respectivo o de la prestación del servicio.
5. En los arrendamientos y en la prestación de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago de la renta o remuneración efectivamente percibida.
6. En los faltantes de inventarios a que se refiere el numeral 7) del Artículo 3, en el momento de descubrir el faltante.
7. En los de seguros y fianzas, en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas”.

De lo anteriormente citado cabe destacar que para el respectivo análisis el momento para enterar ante el fisco el impuesto generado por la prestación de servicios profesionales es el momento de la emisión de la factura respectiva o bien el momento en el que el contribuyente perciba la remuneración.

Cabe destacar que dentro de esta clase de contribuyentes (prestadores de servicios técnicos o profesionales), existe una forma de clasificación que en la ley se generaliza. Nos referimos pues a los pequeños contribuyentes a los cuales la Ley los define como aquellos “contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de sesenta mil quetzales (Q. 60,000.00), podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes”.



4.10.5 Imposición de multas en el pago extemporáneo

El cumplimiento del pago del Impuesto al Valor Agregado es un deber del contribuyente, el pago extemporáneo del mismo es objeto de una sanción; dicha sanción opera de dos formas, la primera genera una multa equivalente al 100% del impuesto cuando el contribuyente fue requerido por la administración tributaria; y la segunda cuando el contribuyente antes de ser requerido por la administración tributaria hace efectivo el pago, para lo cual se reduce al 50% la multa sobre el impuesto.

El Artículo 91 del Código Tributario contempla el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece: “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 una 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”.

Es notorio que la Ley integra a tres sujetos distintos, primero a los agentes de retención, segundo a los agentes de percepción y por último a los contribuyentes del Impuesto al



Valor Agregado; antes de la reforma del citado Artículo mediante Decreto número 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, no se incluía en esa norma a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado. Que los hayan integrado en la norma no es debatible, lo que sí es punto de discusión es fijar porcentajes que no atienden a las clases de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, y por lo tanto lo convierte en una multa confiscatoria.

Ya se mostró que los institutos del derecho tributario deben fundamentarse en los principios de esta rama del derecho para no afectar a los contribuyentes. El establecer un porcentaje fijo, invariable en su forma de cálculo para imponer una multa, discrepa con lo que propone el principio de igualdad, capacidad de pago, y consecuentemente con el de no confiscación. ¿Por qué?, el contribuyente del Impuesto al Valor Agregado -IVA- es tan diverso que no se puede encasillar a todos en un solo supuesto; si se quiere aplicar lo que los principios del derecho tributario pretenden, hay que iniciar haciendo una distinción legal de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado para que de esta forma sean tratados de conformidad con su actividad económica, y resultado de ello, de acuerdo a su capacidad de pago, para no afectar el patrimonio de estos.

Por eso son debatibles los porcentajes que la precitada norma establece para la imposición de multas, pues no alinea los presupuestos que fundamentan el derecho tributario a través de sus principios.

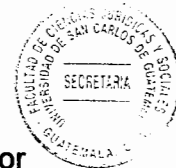


4.10.6 Intereses resarcitorios

El Artículo 58 del Código Tributario regula: “El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior”.

El Artículo 59 del citado cuerpo legal, regula: “Computo de los intereses resarcitorios. Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo”.

Sabemos que el interés se llama resarcitorio cuando está destinado a indemnizar el daño o perjuicio producido total o parcialmente con el incumplimiento de una obligación, en este caso una obligación tributaria. Entonces cual es el fundamento de las exenciones, si efectivamente hay que resarcir un daño ocasionado al fisco; porque exonerar ese daño. Si bien se conoce que es un círculo muy pequeño el cual tiene acceso a dichas exenciones, estos pierden cuidado en que se acumulen los intereses pues tienen ya de conocimiento que en algún momento se acogerán a la exención de los mismos. Porque entonces generalizar a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado cuando es notoria la diversidad que existe entre estos, partiendo desde su



actividad económica hasta su capacidad de pago; un pequeño contribuyente por ejemplo si debe tener cautela en no dejar que estos se acumulen en virtud de cómo la norma establece, el interés se computará hasta el día que efectivamente se haga el pago del impuesto, multa y recargos.

4.10.7 Mora

La mora es la tardanza en el cumplimiento de una obligación, es decir el retraso en el pago de una cantidad de dinero líquida y vencida. El Artículo 92 del Código Tributario preceptúa: “Mora. Incurre en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

SANCIÓN: Se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del impuesto 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 el Artículo 58 de este Código”.

Cabe subrayar que la norma contiene la denominación sanción por mora, y según lo establecido en el Artículo 71 del mismo texto legal, la mora es una infracción tributaria. Sin embargo por lo regulado en el Artículo 92 citado, abre la puerta a la interpretación de que la mora es otro mecanismo para sancionar al contribuyente por el



incumplimiento a la obligación tributaria.

Por lo anteriormente expuesto es necesario realizar la comparación entre el principio de prohibición de doble pena (*Non bis in ídem*) en virtud que la administración tributaria en ningún caso podrá sancionar dos veces la misma infracción.

Este principio lo encontramos en el Artículo 90 del Código Tributario, el cual regula: “Prohibición de doble pena. Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. La administración tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

Haciendo entonces el análisis comparativo, se deduce que por efectuar el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado, la sanción es según el Artículo 91 del Código Tributario, la imposición de una multa; siendo esta sanción por el incumplimiento al deber tributario; de igual manera en base al Artículo 92 del mismo cuerpo legal, se impone una sanción con mora, aplicada por cada día de atraso derivada del mismo incumplimiento.

Consecuentemente en las referidas normas hay una flagrante violación al principio de prohibición de doble pena, que como ya se manifestó prohíbe sancionar dos veces la misma infracción.



CAPÍTULO V

5. La permuta

5.1 Definición

Si se trata de definir de manera general, la permuta es el trueque o cambio que se hace de una cosa por otra. Históricamente, el Código de Napoleón determinó, en el Artículo 1702, a la permuta de la siguiente manera “El Cambio es un contrato por el cual las partes se dan respectivamente una cosa por otra”. Ahora bien, desde el punto de vista teórico es “...cuando uno de los contratantes se obliga a transferir a otro la propiedad de una cosa, con tal que éste le dé la propiedad de otra cosa”²⁷.

5.2 Aspecto legal

Dentro del ordenamiento legal guatemalteco, este contrato se encuentra regulado en el Artículo 1852 del Código Civil, de la siguiente manera “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes transmite la propiedad de una cosa a cambio de la propiedad de otra”. En cuanto a los elementos personales que intervienen en éste, la propia ley otorga a las partes que comparecen la calidad de permutantes y los considera recíprocamente compradores-vendedores, en virtud de la naturaleza de este contrato. El mismo ordenamiento legal, establece la permuta en solamente tres artículos y nos remite al contrato de compraventa, supletoriamente, para aquello que sea necesario aplicar, a partir de lo anterior, podemos establecer que actualmente,

²⁷ Cabanellas, *Ob. Cit.*, Pág. 215.



como sucedía en el pasado, ambos contratos están ligados fuertemente.

Otro de los aspectos importantes que preceptúa el Código Civil, es que la permuta, a pesar de la naturaleza de intercambio objeto por objeto que posee, excepcionalmente puede también pagarse en dinero aunque esto sea sólo en una parte, entregando por aquélla que hace falta el objeto que se canjea. Así mismo, regula que si el contrato se pacta de esta manera se considera como una permuta, únicamente, si la cantidad del dinero fijada no es mayor a la mitad del precio del asunto.

5.3 Aspecto doctrinario

A pesar de que la tendencia actual es suplir con las disposiciones legales de la compraventa aquellas que no han sido incluidas en la permuta, cronológicamente ésta aparece mucho antes que aquélla, pues nace a raíz de la necesidad básica del hombre de obtener las cosas esenciales para su subsistencia, las cuales conseguía a través del trueque; posteriormente con la civilización de los pueblos, se creó una forma mucho más sencilla de intercambiar las mercancías, el dinero, y como consecuencia de esto decae la figura del trueque como principal antecedente de la permuta y nace la compraventa, la cual desde el principio se desarrolla de manera impresionante, relegando a segundo lugar el intercambio tradicional. “El efecto que produjo lo anterior fue que la Escuela de los Sabinianos, en Roma, pretendió, en efecto, que la permuta debía subsumirse dentro de la compraventa, pues en principio -decían- no debe haber obstáculo a que el precio consista propiamente en dinero o en otra cosa cualquiera”²⁸. En consecuencia, la escuela de los Proculeyanos, la cual era contraria a la de los

²⁸ Puig Peña, Federico. *Compendio de derecho civil español*. Pág.522.

Sabinianos, se opuso a aquella pretensión y logró que Justiniano separara definitivamente ambos contratos en virtud de la antigüedad de la permuta y de los elementos que diferencian a ambos.

5.3.1 Elementos

- **Personales:** En este contrato, intervendrán como elementos personales, todas aquellas personas que sean capaces, es decir, que no tengan alguna prohibición o incapacidad y además se encuentren en total libertad para transferir la propiedad de aquello que se permuta, así como para recibir la propiedad de aquello que se recibe a cambio, de esta manera se garantiza la validez del contrato que se celebra. Es decir, que la capacidad que deben tener los permutantes, es idéntica a la que deben tener el vendedor y el comprador cuando se trata de un contrato de compraventa.
- **Reales:** En la permuta se aplican las disposiciones contenidas en la compraventa, lo cual trae como consecuencia que las mismas cosas que pueden venderse, también, pueden permutarse.
- **Formales:** La doctrina establece que la permuta es un “Contrato típicamente consensual, se perfecciona con el mero consentimiento, y no exige ningún requisito de forma para su perfección”²⁹.

²⁹ *Ibíd.*, Pág. 525.



5.3.2 Clases

Doctrinalmente, existen dos clases de permuta:

- Simple: La cual tiene lugar cuando no se realiza un avalúo a los bienes que van a ser objeto de este contrato.
- Estimatoria: que consiste en tasar, previamente, los bienes que se van a permutar.

En la actualidad, existe otra clasificación doctrinal del contrato de permuta, la cual lo agrupa de la siguiente manera:

- Pura: Se le ha conocido a través de la historia como trueque, es decir, es en la cual se realiza el intercambio de un bien por otro, y no existe además del objeto una cantidad de dinero que deba ser entregada; "...es la de cosa por cosa"³⁰.
- Mixta: Consiste en que "...a cambio de una cosa se entrega otra y algún dinero, inferior a la mitad del valor total"³¹.

5.3.3 Características

El contrato de permuta, doctrinalmente, se caracteriza por tener las peculiaridades siguientes: principal, consensual, oneroso, conmutativo, traslativo de dominio.

³⁰ Cabanellas, Ob. Cit., Pág. 216.

³¹ *Ibid.*



5.3.4 Diferencia entre permuta y compraventa

Hoy por hoy, ambos contratos han sido regulados independientemente pero de forma similar, tanto en la doctrina como en las diferentes legislaciones, por esa razón existe para todo aquello que la permuta no regule pero la compraventa sí, la supletoriedad entre éstas, lo cual ha surgido por todas aquellas semejanzas que ambas han tenido a través de la historia del Derecho. Pero lo anterior, no ha sido un obstáculo para que a través del tiempo ambos contratos hayan tenido también sus elementos diferenciales, por ello se han establecido, entre otros, los siguientes:

“1ª. El distinto carácter consensual y real de este contrato en el antiguo derecho. 2ª. En la compraventa, son diferentes el carácter y obligaciones de cada interesado; en la permuta, los dos tienen el mismo carácter e idéntica obligación. 3ª. El vendedor se obliga solamente a conservar al comprador en la pacífica posesión de lo comprado, en cambio, los permutantes se comprometen a la recíproca transmisión de la propiedad de las cosas trocadas. 4ª. El comprador, no adquiere el dominio hasta que paga el precio; en la permuta, el que recibe se hace dueño aunque todavía no haya entregado lo que prometió. 5ª. En la compraventa, si una parte no cumple, la otra puede sólo reclamar el cumplimiento con los daños e intereses; en la permuta, cabe o demandar el cumplimiento o pedir la devolución del objeto entregado; 6ª. La venta es rescindible por lesión, la permuta no.”³².

³² Puig Peña, Federico. *Ob. Cit.*, Pág. 524.



5.4 Análisis jurídico doctrinario

Legalmente la permuta ha seguido la tendencia de la mayoría de legislaciones, que consiste en regir ésta por aquellas disposiciones y principios de la compraventa siempre y cuando fueren aplicables y no se hayan incluido en aquel contrato; al respecto el Artículo 1852 del Código Civil establece “Este contrato se rige por los mismos principios del contrato de compraventa, en lo que fueren aplicables”.

En consecuencia, si se observa la compraventa y la permuta, se puede inferir que esta última es un contrato cuya naturaleza jurídica es traslativa de dominio, pues se entrega la propiedad de un bien y se recibe la de otro en el mismo acto; fundamentándose en esa misma supletoriedad se podrá determinar que el perfeccionamiento de la permuta se realiza también en el momento que los otorgantes convienen, es decir, consienten lo pactado aunque el bien no hubiere sido entregado aún.

En cuanto a los elementos que intervienen en este contrato, ambas, doctrina y ley establecen los mismos: personales, reales y formales, y no existe gran variación entre ambas, pues en relación con la parte personal y real, es imprescindible que aquellos que intervengan en el contrato sean capaces y tengan la propiedad legítima del bien que darán a cambio, esto se determina por la misma naturaleza que posee la permuta y además por lo establecido por el Artículo 1794 del Código Civil: “Ninguno puede vender sino lo que es de su propiedad”. Aspecto que se relaciona directamente con este contrato en relación a la naturaleza jurídica del mismo. El elemento formal, en cambio, puede variar un poco en el aspecto doctrinal y legal, en el cual existe una mayor alteración, pues éste se verá modificado según la regulación contractual de cada país.



Si se hace referencia al Artículo 1574 del Código Civil se puede observar que: “Toda persona puede contratar y obligarse: 1a Por escritura pública; 2a Por documento privado o por acta levantada ante el alcalde del lugar; 3a Por correspondencia; y 4a Verbalmente”. Incluso, pueden realizarse por teléfono según el Artículo 1524 del Código Civil; el mismo cuerpo legal establece en el Artículo 1575, que deberán constar en escritura pública aquellos contratos que deban ser inscritos en cualesquiera de los registros existentes, esto con el fin de dotar de seguridad jurídica tanto a los contratos como a sus otorgantes. Lo anterior, les confiere a los particulares libertad para contratar, con algunas excepciones que la misma ley estipula, y de la variedad de formas para hacerlo los otorgantes deberán analizar cuál de ellas es la que más se adecua a sus necesidades, en ese momento preciso.

Dentro del elemento formal, existe una similitud entre la compraventa y la permuta, la cual se refiere a los impuestos a que ambos negocios jurídicos están afectos, y es que en los dos casos es necesario pagar el Impuesto al Valor Agregado, pues se trata de contratos traslativos de dominio, el cual puede pagarse de dos formas: en efectivo y en timbres fiscales actualmente; por lo que en una permuta el impuesto en mención deberá pagarse por separado calculándose sobre cada uno de los bienes que están siendo intercambiados. En base a un profundo análisis de la naturaleza jurídica de la permuta y del principio tributario de no confiscación, considero que esto debería cambiar y el impuesto se debería calcular tomando en cuenta únicamente el valor de uno de los inmuebles cuando ambos tengan el mismo valor y si tuvieran diferente valor se debería tomar en cuenta solamente el valor del bien inmueble más oneroso.

Las características legales que contiene este contrato, coinciden con aquellas que,



doctrinalmente, los tratadistas le han concedido a la permuta; del análisis de los Artículos del 1587 al 1592 del Código Civil, se puede determinar, para éste, las siguientes características legales: Bilateral, consensual, principal, oneroso, conmutativo y absoluto.

Existe, en el aspecto doctrinal una división de la permuta y dentro de ésta se le clasifica como mixta; el Código Civil guatemalteco también regula ésta, aunque de forma tácita, y estipula en el Artículo 1853 que “Si la cosa que se entrega se ha de pagar parte en dinero y parte en otros bienes, el contrato será de permuta siempre que la porción estipulada en dinero no llegue a la mitad del precio”.



CAPÍTULO VI

6. Análisis de los procedimientos de permuta con base al Artículo 1852 del Código Civil guatemalteco y el Artículo 3, numeral 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El contrato de permuta ha existido desde los inicios en que el hombre se comenzó a socializar, a partir de la práctica de su antecedente, el trueque, el que fue renovándose dando paso a una figura jurídica más elaborada que es la compraventa, en este estudio se tratará de establecer primeramente el nacimiento de la permuta, su evolución en la historia, sus relaciones con la compraventa, las modalidades de permuta y la distinción entre permuta civil y mercantil estableciendo su autonomía con la compraventa, analizando de manera particular la permuta mercantil sobre la cual se dirigirá con mayor énfasis el presente análisis en cuanto a las obligaciones de las partes, el estudio minucioso acerca de los saneamientos a los que pueda dar lugar la permuta partiendo desde luego de aquellas disposiciones aplicables a la compraventa que sean pertinentes con relación a la normativa específicamente civil y arribando en algunas conclusiones sobre la permuta mercantil.

El contrato de trueque o permuta es aquel por cuya virtud una de las partes se obliga a entregar a la otra una cosa con el fin de transferir el dominio de la misma a cambio de otras que en iguales circunstancias recibe de éstos.

Según el Artículo 1852 del Código Civil, “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes transmite la propiedad de una cosa a cambio de la propiedad

de otra. Cada permutante es vendedor de la cosa que da y comprador de la que recibe en cambio; y cada una de las cosas es precio de la otra. Este contrato se rige por los mismos principios del contrato de compraventa, en lo que fueren aplicables.”

En consecuencia, se considera a la permuta como un contrato de intercambio de cosas, en el que cada parte es a su vez comprador de una cosa y vendedor de otra y en donde cada cosa es el precio de la otra.

La gran afinidad de este contrato con la compraventa hace que sea mínima su disciplina especial y que haya de recurrir, donde no haya incompatibilidad a la disciplina de la compraventa.

Naturaleza

La Escuela de los Sabinianos, en Roma, pretendió que la permuta debía subsumirse dentro de la compraventa, pues, en principio no debe haber obstáculo para que el precio consista propiamente en dinero o en cualquier otra cosa.

Pero, la escuela de los Proculeyanos, veló por los fueros de este contrato que fue el primero en aparecer en la historia; y Justiniano, reconociendo su antigüedad y rasgos diferentes sancionó la tesis de la separación.

Desde entonces, los códigos consignan un precepto general, por virtud del cual deben tenerse en cuenta las reglas de la compraventa en el tratamiento jurídico de este contrato.



Características

Según el análisis de los Artículos del 1587 al 1592 del Código Civil, se deduce que el contrato de permuta, contiene las siguientes características:

Bilateral, ya que ambas partes se obligan recíprocamente.

Consensual, ya que basta el consentimiento de las partes para que se perfeccione la declaración de voluntad, sin requerirse la entrega de la cosa para éste.

Principal, ya que puede subsistir por sí sólo.

Oneroso - Comunicativo, pues se estipulan provechos y gravámenes recíprocos; y además, las prestaciones que se deben las partes son ciertas desde que se celebra el contrato, de tal manera que se pueden apreciar inmediatamente el beneficio o la pérdida que les cause éste.

Forma

Según el Artículo 1574 del Código Civil, toda persona puede contratar y obligarse por escritura pública, por documento privado o por acta levantada ante el alcalde del lugar, por correspondencia y verbalmente.

La permuta, según el Artículo 1575 del mismo cuerpo legal, debe constar por escrito, cuando exceda de trescientos quetzales, además debe constar en escritura pública si



es susceptible de inscripciones o anotación, como por ejemplo, en el caso de permutación de inmuebles.

Interpretación

Se entiende como interpretación, aquel proceso efectuado con el propósito de conocer que quisieron acordar las partes en el momento de la declaración de voluntad.

Nuestra legislación señala que cuando los términos o conceptos del contrato sean claros y no dejan lugar a duda sobre la intención de los contratantes, se interpretará según el sentido literal de las cláusulas del contrato.

Sin embargo, en el caso de existir confusión, o ambigüedad, señala ciertos parámetros a seguir, contemplados en el Código Civil, del Artículo 1593 al 1604, de los cuales, en su mayoría son aplicables en la interpretación del contrato de permuta. La controversia surgiría en el caso de aplicar el Artículo 1602 del mismo cuerpo legal, el cual dice: “Si la duda no puede resolverse por los medios indicados, debe decidirse a favor del obligado”. Como se ha expuesto, en este tipo de contrato, ambas partes tienen calidad de obligados y beneficiarios, ya que es obligado en el sentido de entregar la cosa permutada y beneficiario al recibir lo pactado.

Saneamiento

La permuta tiene una regulación especial en el caso de saneamiento, pues el que sufre evicción de la cosa recibida, o la devuelva por razón de sus vicios, puede reclamar a su

elección, del otro permutante, “la restitución de la cosa que dio, si se halla aún en poder del otro permutante, o el valor de la cosa que se le hubiese dado en cambio, con el pago de daños y perjuicios”, según el Artículo 1854 del Código Civil.

El permutante que sufrió evicción o que ejerce la acción redhibitoria, tiene la posibilidad de escoger cualquiera de dos caminos; la resolución del contrato, con el resultado de que el otro permutante debe devolverle la cosa que dio; o el pago del valor de la cosa que él recibió y, en ambos casos, aunque el Código Civil no lo regule, ello no excluye la posibilidad de que el permutante que sufre evicción, pueda reclamar el valor de la cosa perdida, más los daños y perjuicios.

Acción Redhibitoria y Estimatoria

En el Derecho Romano de los primeros tiempos, la redhibitio era la restitución de un esclavo, por el comprador, al antiguo dueño, si los ediles curules lo autorizaban.

Desde Justiniano, es la resolución del negocio por el comprador, que pide la devolución del precio por él pagado; bien por algún vicio de la misma o por haber quedado sujeta a la aprobación ulterior del adquirente.

La acción estimatoria es la que compete al comprador o a otro adquirente por título oneroso, como el permutante o el que recibe el pago o la dote estimada, para que el vendedor u otro transmisor reduzca el precio o la estimación, por los vicios o defectos ocultos de la cosa recibida, como si no existe la cantidad convenida o la extensión indicada.

El Artículo 1561 del Código Civil contempla que: "Por los vicios ocultos de la cosa tiene el adquirente derecho de ejercitar, la acción redhibitoria para que se rescinda el contrato, o la acción estimatoria para que se le devuelva del precio lo que la cosa vale menos".

El Artículo 1562 del Código Civil establece que: "Si se probare que el enajenante conocía los defectos de la cosa, está obligado a indemnizar daños y perjuicios, además de restituir el precio. Si los ignoraba, no está obligado sino a la restitución del precio y al pago de los gastos del contrato si se hubieren causado."

Es importante hacer notar que la acción redhibitoria o la estimatoria deben deducirse dentro de los seis meses siguientes a la entrega de la cosa. Además, que una excluye a la otra; e intentada una de ellas, el adquirente queda privado de la otra.

Las características del Impuesto al Valor Agregado son las siguientes:

- 1º Establecido en una ley. Llamado igualmente principio de reserva legal y es que todo tributo tiene que estar establecido en una ley, de acuerdo al aforismo latino que dice: "*NULLUM TRIBUTUM, SINE LEGE*". Conocido por otros autores, como el principio de legalidad.
- 2º Es un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de riquezas o exteriorización de la capacidad contributiva.
- 3º Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio.
- 4º Se puede decir, que es un impuesto a la circulación ya que grava los movimientos

de riqueza que se ponen de manifiesto, con el movimiento económico de los bienes.

- 5° No es un impuesto acumulativo o piramidal.
- 6° No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.
- 7° El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.

La compraventa mercantil es la figura contractual que hace efectiva la mayor parte del tráfico comercial, ya que la actividad productiva, canalizada a través del comerciante intermediario, desemboca en el consumidor por medio de la compraventa. Este contrato se puede considerar como el motor de la dinámica comercial, que a su vez genera otro tipo de vinculaciones: bancarias, de seguros y fianzas, de títulos de crédito, etc.

La compraventa mercantil se encuentra regulada del Artículo 695 al 706 del Código de Comercio. Tiene este conjunto de normas la particularidad de no desarrollar el contrato con la extensión que lo hace el Código Civil; particularidad que también suele observarse en la doctrina, pues los autores la tratan escuetamente; y cuando se extienden, suele repetir conceptos o razonamientos ya dichos en los textos del derecho civil. En el caso del derecho guatemalteco, su intención es normar únicamente aquellas especialidades que puedan surgir al negociar compraventas mercantiles; y deja al Código Civil la tarea de recoger toda la teoría que durante siglos se ha ido acumulado en torno a este contrato.

La compraventa mercantil se da en masa y no en forma aislada como sucede en el campo civil. Pero, conforme a la legislación guatemalteca, este señalamiento no es suficiente aun. En el Código de Comercio los artículos que se están refiriendo



sistemáticamente a las mercaderías, entendiéndose como tales a todo satisfactor que se produce para ser revendido, ya sean como producto acabado o sujeto a posterior reelaboración. La participación de los comerciantes puede ser en los dos extremos subjetivos del vínculo: comprador y vendedor. A esta compraventa se le puede llamar plena: cuando los dos son comerciantes. Pero, también puede darse como acto mixto, y sucede cuando se vende el producto al consumidor y no al comerciante. Los negocios se dan en masa; que el objeto vendido sea una mercadería; y que participe el comerciante en su actividad profesional, son parámetros que sirven para elaborar un concepto de compraventa mercantil. En el contrato de la enajenación de una empresa, de una marca, de un nombre comercial, de un establecimiento se dice que no hay compraventa mercantil, sin embargo, debe considerarse como compraventa mercantil porque las cosas mercantiles se rigen por el Código de Comercio, conforme el Artículo 1, aunque el contrato no se rige por el articulado, ya que no hay una sola norma aplicable a la enajenación de dichas cosas; pero, como ese mismo Artículo habla de negocios, que es el género, y no de contratos, que es la especie, es indudable la naturaleza mercantil de la enajenación de la empresa o sus elementos.

De acuerdo a los artículos que regulan la tipificación de la compraventa mercantil, se puede decir que es un contrato por el cual el vendedor transfiere la propiedad de una mercadería o cosa mercantil al comprador, cuya obligación es pagar el precio.

En el caso de tratarse de permutas , puede generarse una disminución de la garantía de los terceros .En síntesis cualquier acreedor puede oponerse a la transferencia de un fondo de comercio según la norma general , y que esta transferencia se realice por una donación no implica que se desproteja a los acreedores , y en el caso de las



transferencias por permutas , no pude obligarse al acreedor a aceptarla ya que esta permuta puede disminuir intensamente la garantía de los acreedores , según la valuación que los mencionados bienes tengan. Sin embargo las partes pueden siempre llegar a cualquier tipo de acuerdos sobre el particular.







CONCLUSIONES

1. Actualmente, al calcular la base imponible para el pago del Impuesto al Valor Agregado en la permuta de bienes inmuebles, la administración tributaria toma en cuenta el valor de la suma de ambos bienes, independientemente de que tengan igual valor o que uno sea más oneroso que otro, lo cual contradice la naturaleza jurídica de la permuta.
2. En la permuta, como ambas partes ocupan recíprocamente los lugares de comprador y vendedor, los gastos son soportados por partes iguales, salvo las circunstancias de cada caso y lo que pueda establecerse convencionalmente. Este régimen de los gastos puede tomar de interés la determinación de si en un caso concreto se trata de una compraventa o de una permuta mixta o con compensación pecuniaria por diferencia de valor.
3. Es común que se realicen dos contratos de compraventa en lugar de una sola permuta, ya que suele concebirse al contrato de permuta como obsoleto; lo cual no es verdad, lo cierto es que por ser de pocas solemnidades por regla general tiende a pasar desapercibido sin que con ello disminuya su alta utilidad; sobre todo en el área mercantil; puesto que, como ha quedado establecido, el comerciante se vale de éste en su actividad y a su conveniencia.
4. El derecho de retención es uno de los problemas mencionados en el Código Civil como específicos de la permuta. Se trata de la hipótesis en que una de las partes ha recibido la cosa que se le prometió en permuta, y aún no entregó la que, a su



vez debía dar a cambio. En tal caso puede retener la que ofreció; vale decir, no puede ser obligado a entregarla, si tiene justos motivos para creer que la cosa recibida no era propia del que la dio.

5. La simulación se realiza como una declaración ficticia de voluntad, con la anuencia de ambas partes y buscando fingir actos o contratos con el fin de perjudicar a un tercero. Cuando se simula un acto para evadir la obligación tributaria, el afectado es el Estado y, por ende, los ciudadanos, pues al no contar con el dinero proveniente de los tributos, el Estado no puede cumplir con su fin que es el bien común.



RECOMENDACIONES

1. El Registro General de la Propiedad y la Superintendencia de Administración Tributaria, en conjunto, deben establecer y hacer de conocimiento público el criterio registral para el pago del Impuesto al Valor Agregado, generado por la permuta de bienes inmuebles, especificando que la base imponible se calculará tomando en cuenta únicamente el valor del bien inmueble más oneroso, y no la suma de ambos inmuebles.
2. El notario, al cobrar sus honorarios, al pagar los gastos y especialmente al cubrir el Impuesto al Valor Agregado en los testimonios presentados a los registros de la propiedad, generados por los contratos de permuta que autorice, debe dividirlos entre ambos permutantes por partes iguales; esto, debido a que ambos contratantes ocupan recíprocamente los lugares de comprador y vendedor en el contrato de permuta, independientemente de que uno de los inmuebles tenga un valor superior al otro bien.
3. El Estado, a través del Registro General de la Propiedad y la Superintendencia de Administración Tributaria, debe promover y exigir la celebración de los contratos de permuta cuando éstos correspondan, pues el hecho de que se autorice el contrato legal e ideal brindará seguridad jurídica a la población guatemalteca.
4. El notario que autoriza un contrato de permuta debe advertirle a los dos permutantes, previamente a autorizar el instrumento público, que en caso de que una de las partes haya recibido el bien que le corresponde, pero considera que



dicho bien no era propio del que dio, no puede ser obligado a entregar la cosa ofrecida y, por lo tanto, puede retenerla, de conformidad con el derecho de retención.

5. El Estado debe implementar un programa especial de comunicación entre instituciones registrales y de fiscalización, así como con el Ministerio Público, en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria sea el eje de convergencia, para investigar los casos en los cuales se sospeche que se dio una acción de simulación en un acto o contrato que vulnere el derecho del Estado a percibir completamente los tributos, y se tomen las medidas correctivas correspondientes.



BIBLIOGRAFÍA

AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**. Editorial de derecho financiero, Madrid, España. 1963.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 14ª. ed., Ed. Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1979.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Tomo I, Teoría general, 14ª. ed., Ed. talleres de impresiones gráficas, Guatemala, 2003.

CLARIA OLMEDO, Jorge. **Derecho procesal**. Ed. De Palma, Buenos Aires, Argentina, 1983.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2000.

DE LEÓN VELASCO, Héctor Aníbal, José Francisco De Mata Vela. **Derecho penal guatemalteco**. Parte general y parte especial. 11ª. ed., Ed. Llerena, Guatemala, 1999.

DE PINA VARA, Rafael. **Diccionario de derecho**. Ed. Porrúa, S.A., México, 1984.

GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Ed. De Palma, Buenos Aires, Argentina, 1996.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 27ª. ed., Ed. Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1988.

PALACIOS MOTTA, Jorge Alfonso. **Apuntes de derecho penal**. Ed. Serviprensa centroamericana, Guatemala, 1980.

PUIG PEÑA, Federico. **Compendio de derecho civil español**. 6t.; 3a. ed., Ed. Pirámide, S.A., Madrid, España, 1976.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. Editorial Haría, México, 1986.



SOPENA, Ramón. **Diccionario enciclopédico ilustrado de la lengua española**. Ed. Ramón Sopena, S.A., Barcelona, España, 1966.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas: derecho financiero y tributario**. Ed. Talleres Nex Print, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1997.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucional. Decreto 1-86, Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Civil. Decreto Ley 106, Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, 1964.

Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Código Penal. Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, 1973.

Código Procesal Penal. Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, 1996.