

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

**ESTUDIO LEGAL DE LA PERSONA JURÍDICA COMO SUJETO ACTIVO DE LA
DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA**

ALMA SIOMARA LANUZA MORAN

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2012

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

**ESTUDIO LEGAL DE LA PERSONA JURÍDICA COMO SUJETO ACTIVO DE LA
DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ALMA SIOMARA LANUZA MORAN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, ~~octubre de 2012~~

NOV

**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. Otto René Vicente Revolorio
Vocal: Lic. Hector David España Pinetta
Secretario: Lic. Marco Tulio Escobar Herrera

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Carlos Humberto De León Velasco
Vocal: Lic. Rigoberto Rodas Vásquez
Secretario: Lic. Gamaliel Sentés Luna

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 en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Lic. José Mauricio Avila Gavarrete
Abogado y Notario, Colegiado 6319

Guatemala, 03 de octubre de 2011

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

Licenciado Castro Monroy:

Atentamente me dirijo a usted, con el objeto de emitir dictamen sobre la asesoría de tesis de la bachiller Alma Siomara Lanuza Morán, según resolución de fecha once de marzo del año dos mil once, de su trabajo de tesis intitulado: **“ESTUDIO LEGAL DE LA PERSONA JURÍDICA COMO SUJETO ACTIVO DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA”**. Después de la asesoría encomendada dictamino:

1. El contenido científico y técnico de la tesis es el adecuado y para su obtención, la sustentante empleó la doctrina y legislación adecuada, redactándola correctamente y utilizando un lenguaje apropiado y además desarrolló de manera sucesiva los distintos pasos del proceso de investigación.
2. La tesis contribuye de manera científica a la sociedad guatemalteca y es de útil consulta para profesionales y para estudiantes, y en la misma la ponente señala un amplio contenido que se relaciona con la persona jurídica como sujeto activo de la defraudación fiscal.
3. La redacción empleada es la correcta y se ajusta perfectamente al desarrollo de la tesis. La hipótesis comprobó la importancia de señalar los fundamentos jurídicos que informan la defraudación fiscal en Guatemala.
4. El contenido técnico y científico de la tesis, señala con datos actuales la problemática actual. Los objetivos se determinaron y establecieron el sujeto activo en el derecho tributario.



Lic. José Mauricio Avila Gavarrete
Abogado y Notario, Colegiado 6319

5. Los métodos de investigación empleados, fueron los siguientes: analítico, con el que se señaló el sujeto activo de la defraudación fiscal; el sintético, dio a conocer sus características; el inductivo, señaló su responsabilidad fiscal y el deductivo, determinación su regulación legal. Las técnicas de investigación utilizadas fueron: fichas bibliográficas y documental, con las cuales se recolectó la información actual y suficiente.
6. Las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas de manera sencilla y constituyen supuestos certeros que definen las consecuencias jurídicas de la defraudación fiscal en el país.
7. La bibliografía utilizada es la adecuada y de actualidad. A la sustentante le sugerí diversas enmiendas a su introducción, citas bibliográficas y capítulos; encontrándose conforme en llevar a cabo las modificaciones sugeridas.

La tesis desarrollada por la sustentante, cumple efectivamente con 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, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular me suscribo de usted, atentamente

Lic. José Mauricio Avila Gavarrete
Abogado y Notario
Asesor de Tesis

LIC. JOSE MAURICIO AVILA
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): **RIGOBERTO RODAS VÁSQUEZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **ALMA SIOMARA LANUZA MORAN**, Intitulado: **"ESTUDIO LEGAL DE LA PERSONA JURÍDICA COMO SUJETO ACTIVO DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA"**.

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. Rigoberto Rodas Vásquez
Abogado y Notario, Colegiado 4083

7ª. Avenida 1-20, Zona 4 Edificio Torrecafé,
Oficina 910, Teléfono 52056304

Guatemala, 26 de octubre del año 2011

Lic. Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Firma: 

Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

Hago de su conocimiento que de conformidad con el nombramiento de fecha tres de octubre del año dos mil once, revisé la tesis de la bachiller Alma Siomara Lanuza Morán, quien se identifica con el carné estudiantil 9817816 y elaboró el trabajo de tesis intitulado: **“ESTUDIO LEGAL DE LA PERSONA JURÍDICA COMO SUJETO ACTIVO DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA”**; manifestándole lo siguiente:

1. La tesis abarca un amplio contenido científico y técnico relacionado con el estudio jurídico del sujeto activo de la defraudación fiscal, para la determinación de la omisión total o parcial existente en relación al pago de las contribuciones, o de la obtención indebida con perjuicio del fisco.
2. Se utilizaron los siguientes métodos de investigación: Analítico con el cual se estableció la defraudación fiscal; el sintético, dio a conocer sus consecuencias jurídicas; el inductivo, señaló sus características y el deductivo, indicó la problemática existente. Las técnicas empleadas fueron la documental y de fichas bibliográficas, mediante las cuales se obtuvo la información legal y doctrinaria relacionada con el tema investigado.
3. La redacción empleada durante el desarrollo de la tesis es la apropiada y el trabajo de tesis constituye un aporte de interés para estudiantes y profesionales.
4. La tesis es constitutiva de una contribución científica para la sociedad guatemalteca, siendo el desarrollo, análisis y aportaciones sustentadas, de importancia y valederas dentro de la revisión prestada.



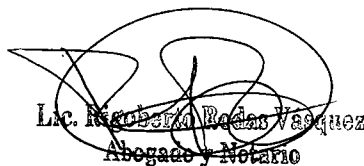
Lic. Rigoberto Rodas Vásquez
Abogado y Notario, Colegiado 4083

7ª. Avenida 1-20, Zona 4 Edificio Torrecafé,
Oficina 910, Teléfono 52056304

-
5. Las conclusiones y recomendaciones son acordes al desarrollo de los capítulos. A la sustentante le sugerí modificar sus márgenes e introducción. Los objetivos generales y específicos se alcanzaron al indicar los mismos la problemática actual.
 6. Por el contenido objeto de desarrollo, análisis y aportaciones sustentadas, la tesis se califica de importancia y valedera dentro de la asesoría prestada; circunstancias académicas que desde todo punto de vista deben concurrir y que permiten la comprobación de la hipótesis formulada, relacionada con lo fundamental de solucionar los problemas que ocasiona la defraudación fiscal en la sociedad guatemalteca.
 7. La bibliografía utilizada tiene relación con las citas bibliográficas y con el desarrollo de los capítulos de la tesis.

La tesis efectivamente reúne los requisitos legales del artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Deferentemente.



Lic. Rigoberto Rodas Vásquez
Abogado y Notario

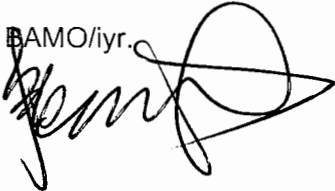
Lic. Rigoberto Rodas Vásquez
Abogado y Notario
Revisor de Tesis



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

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 02 de octubre de 2012.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ALMA SIOMARA LANUZA MORAN, titulado ESTUDIO LEGAL DE LA PERSONA JURÍDICA COMO SUJETO ACTIVO DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA. 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/iyr.



Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



SECRETARIA




DEDICATORIA

- A DIOS:** Por haberme dado la sabiduría y ser mi principal guía, para culminar mi carrera.
- A MIS PADRES:** Por su amor y confianza, pero sobre todo por enseñarme a ser responsable.
- A MIS HIJOS:** Por cederme parte de su tiempo para alcanzar esta meta esperando ser un ejemplo y motivación para ellos.
- A MIS HERMANOS
Y SOBRINOS:** Por su cariño y la confianza depositada en mí.
- A MIS AMIGOS:** Por haber contribuido directa o indirectamente a culminar esta carrera profesional.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, y especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Contenido	3
1.3. Fundamento del tributo	8
1.4. Ramas del derecho tributario.....	11
1.5. Relación tributaria.....	12
1.6. Sujetos.....	13
1.7. El tributo.....	13
1.8. Clasificación.....	15
1.9. Caracteres del sistema impositivo.....	16
1.10. División.....	17
1.11. Efectos económicos de los impuestos.....	18
1.12. Incidencia.....	21
1.13. Finalidad del tributo.....	23
1.14. Fuente formal del tributo.....	27
1.15. Naturaleza pecuniaria.....	29
1.16. Criterios básicos de distinción.....	30

CAPÍTULO II

2.	Principios del derecho tributario.....	39
2.1.	Principio de legalidad.....	40
2.2.	Principio de justicia	43
2.3.	Principio de uniformidad	45
2.4.	Principio de publicidad	47
2.5.	Principio de obligatoriedad	49
2.6.	Principio de certeza	50
2.7.	Principio de economía en la recaudación.....	50
2.8.	Principio de igualdad.....	51
2.9.	Principio de confiscatoriedad	52
2.10.	Principio de capacidad contributiva	54
2.11.	Principio de defensa de los derechos fundamentales de la persona....	55

CAPÍTULO III

3.	Responsabilidad fiscal.....	57
3.1.	Sujetos responsables.....	58
3.2.	Prácticas comunes.....	61
3.3.	Criterios del poder judicial	62
3.4.	Determinación de la responsabilidad.....	64
3.5.	Facultades de las autoridades fiscales.....	65
3.6.	Acción penal procedente.....	68



CAPÍTULO IV

4.	Potestad normativa tributaria en Guatemala.....	71
4.1.	Bases de recaudación	74
4.2.	El ámbito reglamentario tributario guatemalteco.....	75
4.3.	Establecimiento de las bases de recaudación.....	77
4.4.	Potestad normativa tributaria originada y derivada.....	79
4.5.	Cláusulas constitucionales de la potestad normativa tributaria.....	80

CAPÍTULO V

5.	Análisis legal de la persona jurídica como sujeto activo de la defraudación fiscal.....	85
5.1.	Defraudación tributario.....	85
5.2.	Casos especiales de defraudación tributaria.....	86
5.3.	Elementos del delito.....	88
5.4.	Deducciones falsas.....	88
5.5.	Defraudación fiscal equiparada.....	89
5.6.	Estudio legal de la persona jurídica como sujeto activo de la defraudación fiscal en la legislación de Guatemala.....	92
	CONCLUSIONES.....	99
	RECOMENDACIONES.....	101
	BIBLIOGRAFÍA.....	103



INTRODUCCIÓN

El fisco se constituye en un acreedor por demás importante para personas y empresas en Guatemala, siendo fundamental la elección del actual tema de tesis para el análisis jurídico de la persona jurídica como sujeto activo de la defraudación fiscal en la legislación tributaria. Es esencial el papel del fisco en la posición preferencial que tiene el sujeto activo, siempre buscando informar y prevenir sobre las implicaciones que puede llegar a tener el incumplimiento en las obligaciones fiscales. El presente trabajo de tesis señala con sus objetivos que resulta de gran utilidad práctica, la relación entre el sujeto activo y la administración guatemalteca, igualmente da a conocer las obligaciones fiscales, pero centrada específicamente en aquellos casos en cuyo incumplimiento se traduce en la defraudación fiscal. La hipótesis formulada comprobó que existen casos en donde el sujeto activo con total conocimiento, lleva a cabo actividades que constituyen defraudación en materia fiscal, pero también hay muchas ocasiones en que los descuidos, el desconocimiento o la imposibilidad de hacer frente a las obligaciones fiscales, da lugar a la comisión de delitos.

Es por eso que en este trabajo de tesis lo que se busca es presentar de una manera práctica el tema de la defraudación fiscal, para lo cual, además de la exposición sobre la regulación de los mismos, se señalan las interpretaciones de actualidad y una visión práctica al lector, mediante su división en cinco capítulos que fueron distribuidos de la siguiente forma: el primero, señala el derecho tributario; el segundo, indica los principios

del derecho tributario; el tercero, establece la responsabilidad fiscal; el cuarto, desarrolla la potestad normativa tributaria; y el quinto, analiza a la persona jurídica como sujeto activo de la defraudación fiscal.

Es prioridad del Estado recaudar los créditos fiscales, pues éstos se traducen en los medios para sustentar el desarrollo del país. Pero es también de orden público, la salvaguarda de las garantías de seguridad jurídica de la población. Lo anterior impide a las autoridades fiscales, por un lado, utilizar la vía penal como la primera opción para hacer efectivos los créditos fiscales y, por otro, pasar por alto los procedimientos administrativos establecidos en ley para verificar y, en su caso, lograr el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales. No obstante, actualmente, un gran número de contribuyentes se han visto obligados a enfrentar una investigación o bien un proceso de carácter penal, pues sus conductas, deliberadamente o no, son constitutivas de defraudación fiscal. Para desarrollar la tesis se emplearon los siguientes métodos de investigación: analítico, sintético, inductivo y deductivo. Las técnicas utilizadas fueron: documental y fichas bibliográficas, con las cuales se obtuvo la información relacionada con el tema investigado.

Como contribuyentes y actores del entorno económico del país, el deber de la ciudadanía guatemalteca es mantenerse informada sobre las obligaciones tributarias y, en especial, conocer cuáles son las conductas u omisiones que pueden llegar a constituir defraudación fiscal.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Consiste en el conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos. El derecho tributario no es de esas disciplinas en que existe duda y discusión sobre cuál es su instituto jurídico.

Su instituto central es el tributo, siendo evidente que el mismo constituye una prestación normalmente pecuniaria, que se le debe al Estado guatemalteco o a otro ente público.

No obstante, existen prestaciones pecuniarias que se pagan al Estado o a otro ente público, por lo que es necesario antes de proceder a dar una definición de tributo, indagar en torno a sus elementos característicos, que le dan su identidad.

1.1. Definición

“Derecho tributario es la rama del derecho que estudia las normas materiales que establecen el tributo así como el conjunto de potestades que tiene la administración para la aplicación de éstos”.¹

¹ Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario**, pág 65.

La tributación es la actividad financiera estatal que procura la obtención de recursos y la recaudación fiscal, aplicándolos a la realización de gastos, y a la afectación de erogaciones.

Es relativa a la facultad de crear tributos e imponerlos a las personas sometidas en su jurisdicción, teniendo en cuenta que se persigue sin violar el derecho de propiedad.

Los recursos del Estado son los procedimientos mediante los cuales el mismo logra el poder de compra necesario, para efectuar las erogaciones propias de su actividad financiera.

Los recursos patrimoniales los obtiene mediante el aprovechamiento económico de sus bienes, bien sea que lo realice por sí o a través de la concesión a particulares.

Los recursos de crédito del Estado son contratos donde se interviene como prestatario o prestamista. En ambos casos el Estado recibe dinero, a costa de un interés con el préstamo percibiendo una renta.

El pago con título público de una deuda del Estado también es una operación de préstamo, y solamente se puede utilizar en situaciones de excepción.

De la emisión monetaria utilizada como recurso del Estado puede surgir la inflación, ello significa la disminución del poder de compra de los contribuyentes que no pueden reajustar el nivel de sus ingresos reales según la desvalorización de la moneda.



Por ello, se dice que es un impuesto que no se basa e integra en la capacidad contributiva del sujeto, sino que resulta al azar. Suele ser en la mayoría de los casos una consecuencia no deseada de la aplicación de una política desaprensiva de gastos y recursos.

“El presupuesto formal de las finanzas públicas es una ley que se divide en autorización de gastos y previsión de recursos. Los principios generales del presupuesto son: publicidad, claridad, exactitud, integralidad o universalidad, unidad, anticipación, anualidad, y equilibrio”.²

1.2. Contenido

Como disciplina jurídico-científica, el origen del derecho tributario moderno suele relacionarse con la doctrina.

El rasgo esencial de este proceso de juridificación del fenómeno tributario lo constituye el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica.

En efecto, tradicionalmente, se consideró que la potestad tributaria de las autoridades públicas se basaban simplemente en el poder soberano y de hecho que podía tener el soberano o la autoridad sobre sus súbditos.

² Chicas Hernández, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, pág 78.

No existía, por tanto, una concepción que tendiera a limitar dicha voluntad. Con el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica, el instituto del tributo empieza a someterse a una serie de esquemas preestablecidos y uniformes que hacen que se establezcan las reglas mediante las cuales los contribuyentes van a establecer el sostenimiento de los gastos públicos.

De esta manera, la doctrina se enfrenta al fenómeno tributario apelando a las categorías dogmáticas que vienen de otras ramas del derecho. Así, tienen relación con ello conceptos como derecho de crédito, obligación pecuniaria, formas de extinción de la obligación, etc., propios del campo de las obligaciones, y son tomados como instrumento para analizar el sistema tributario. Lo mismo sucede con conceptos importados del derecho administrativo como el de las potestades y deberes.

La utilización de los conceptos jurídicos ha llevado a intensas discusiones doctrinales en cuanto a cuáles son los esquemas jurídicos más idóneos para explicar el fenómeno tributario. En esa dirección, puede decirse, en un afán de síntesis, que existen dos enfoques generales en torno al contenido jurídico del derecho tributario:

a) Relación de crédito: este enfoque se concentra en la similitud de lo tributario con el derecho civil de obligaciones. Así, se entiende que entre el ente público y el sujeto pasivo se establece fundamentalmente una relación jurídica de crédito. Luego, el estudio discurre en torno a los aspectos organizativos del tributo: estructura de los presupuestos de hecho que dan lugar a la obligación de pagar ese tributo; los elementos para cuantificar dicha obligación, tales como la base imponible y el tipo; la



determinación de los sujetos obligados y el régimen de responsabilidad de éstos; los modos de extinción de las deudas.

Esta postura es sometida a crítica desde que parte de la doctrina que advierte que en el ordenamiento positivo no sólo se regulan relaciones de crédito sino que se dan también todo un conjunto de situaciones ligadas al procedimiento administrativo mediante el cual se procede a la aplicación del tributo, es decir, al procedimiento mediante el cual se hace efectiva la prestación tributaria.

A estas observaciones responden las teorías que entienden que en torno al tributo se conforma una relación jurídica compleja. Sin embargo, la inclusión de nociones y situaciones jurídicas tan heterogéneas como las indicadas limita esta pretensión de salvar la unidad del derecho tributario basándose siempre en la relación de crédito. En el fondo, subsiste esta triple crítica contra la teoría de la relación jurídica:

- Que ese concepto no comprende elementos tales como poderes y potestades de la administración que son básicos en la aplicación del derecho tributario. Por lo tanto, decir que la globalidad del derecho tributario se agota en la relación jurídica del deudor y de un acreedor que es el ente público, es una insuficiencia evidente debido a que existen toda una serie de regulaciones que quedan fuera de esa noción.

Por otra parte en el concepto de la relación jurídica, no se captan todas las conexiones y todos los pasos mediante los cuales se llega finalmente a la aplicación del tributo.



“De la mera realización del hecho imponible o generador, como presupuesto de hecho de la obligación y responsabilidad tributaria, no surge inmediatamente el derecho de cobrar la deuda”.³

b) Las teorías dinámicas: surgen las doctrinas que se centran en la llamada función tributaria, que intentan superar la teoría de la relación jurídica tributaria.

Estas teorías parten de la idea de que el derecho de crédito no nace como consecuencia directa de la realización del hecho generador, sino que la obligación de pago viene a nacer luego de todo un procedimiento administrativo.

De este modo, la verificación de dicho hecho generador no es más que un presupuesto que legitima a la administración para iniciar sus procedimientos en uso de su potestad de imposición.

Estas teorías, en sus diversas variantes, son sometidas a su vez, a dos críticas centrales:

- No siempre la aplicación efectiva de los tributos exige la existencia de un procedimiento previo, cuando la ley fija los criterios para cuantificar la deuda y atribuye al contribuyente el deber de pagar en determinado plazo.

³ **ibid**, pág 99.



A no ser que éste incumpla su deber de autodeterminar la deuda y de pagarla, no será necesario el desarrollo de un procedimiento.

- En un Estado de derecho, la potestad de establecer tributos y de fijar las condiciones de hecho y los elementos de cuantificación de la deuda tributaria está atribuida al poder legislativo. Así, el legislador no se limita a establecer un requisito procesal para la actuación de la administración.

El legislador establece directamente el hecho que permite lugar al nacimiento de un tributo, independientemente de que le atribuya a la administración poderes o funciones orientadas a que se haga efectivo el cobro de éste.

En fin, la administración tributaria no impone tributos a través de sus procedimientos, esto es, carece de una verdadera potestad de imposición; ésta se limita a aplicarlos.

“No se trata de que el derecho tributario se agote en el tema de la relación jurídica, o en la parte sustancial que tiene que ver con la deuda misma, sino que se extiende a aspectos de procedimiento, a otros tipos de situaciones jurídicas que no tienen que ver con una relación de crédito. El ejemplo típico es el de los llamados deberes formales: deber de declarar, de llevar contabilidad, y de colaborar con la inspección de los tributos”.⁴

⁴ Fernández Molina, Manuel. **Los tributos en el reino de Guatemala**, pág 33.



Ello no implica que el centro del derecho tributario no sea la relación jurídica de crédito. Esta sigue siendo la relación central, que nace directamente de la ley, por exigencias intrínsecas del Estado de derecho.

Esto lleva a entender que ciertamente la deuda tributaria nace, o deviene válida, de la realización del hecho generador previsto, en tanto supuesto de hecho, en la ley. Ello no obsta para que, en muchos casos, sea la exigibilidad o eficacia, sea su misma efectividad, y que requieran la intervención del ente público. Así, el procedimiento no genera la deuda tributaria sino que lo que hace es que, a partir de una deuda ya existente, proceda hacerla efectiva.

El centro del derecho tributario sigue siendo la relación jurídica, donde se establece la obligación principal del pago del crédito a favor del ente público. Sin embargo, es absolutamente fundamental el complemento de una serie de potestades a favor de la administración, que constituyen situaciones jurídicas distintas a la relación de deuda. Tales situaciones, comprenden entre otros los deberes formales o no pecuniarios del mismo sujeto pasivo de la relación obligacional o, incluso, de otros sujetos que son ajenos a la relación.

1.3. Fundamento del tributo

Es tradicional indicar en la definición de tributo que se trata de prestaciones que exige el Estado o ente público en ejercicio de su poder de imperio. Este rasgo aparece en el derecho positivo.



A la luz de la doctrina moderna, esta definición luce ambigua, ya que la noción de poder de imperio no refleja adecuadamente el tránsito de una relación de poder a una relación regida por el derecho que constituye un rasgo genético del moderno derecho tributario.

En ese sentido, en el moderno Estado de derecho, el poder de imperio que pueda tener el ente público está limitado por una serie de derechos del individuo contribuyente o sujeto a deberes tributarios. El ente puede imponer tributos, pero dentro de ciertos límites contenidos normalmente a nivel constitucional.

Como contrapartida, el tributo se fundamenta no ya en un mero deber de sujeción de los individuos, sino en un deber teñido de ciertos valores constitucionalmente tutelados. Así, es mayoritariamente aceptado que, en el Estado social de derecho moderno, el deber de pagar tributos se basa en un deber de solidaridad para el sostenimiento de los gastos públicos.

Con el concepto de solidaridad se establece que el límite que los derechos individuales ponen al ente público, no se manifiesta en que el Estado sólo pueda imponer tributos a cambio o con la promesa de que se los va a devolver en la forma de bienes o servicios públicos van a beneficiar directamente al contribuyente. Por el contrario, existe un deber de solidaridad de los individuos más aptos para contribuir con aquellos menos aptos, y ello es lo que fundamenta en última instancia el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos.

En ese sentido, se ha considerado que la presencia de esta finalidad constituye un rasgo esencial en la propia definición del tributo.

La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, sobre todo con el advenimiento de las teorías sobre la intervención del Estado en la economía, no atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o, como se les suele llamar, extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.

A efectos clasificatorios, se pueden identificar las finalidades extrafiscales de los tributos en las siguientes categorías:

a) Redistributivas: atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo. En esta modalidad de uso extrafiscal del tributo, la finalidad extrafiscal suele moverse en el mismo sentido que la finalidad recaudatoria, en el sentido de que con la exacción del tributo se satisfacen ambas finalidades.

b) Promoción de comportamientos: atribuyen al sistema tributario la función de orientar los comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. Esta función modernamente

se liga a comportamientos de carácter económico, de modo que se busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a cómo resultarían en el juego de mercado.

Así, con la técnica promocional del derecho, se alientan los comportamientos mediante la concesión de tratos tributarios favorables.

1.4. Ramas del derecho tributario

A efectos de su estudio el derecho tributario se divide en las siguientes ramas:

- a) Derecho tributario constitucional: delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal.
- b) Derecho tributario sustantivo o material: lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado.
- c) Derecho penal tributario: es el conjunto de normas que definen las infracciones.
- d) Derecho tributario internacional: conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte, a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de los fiscos para detectar evasiones.

1.5. La relación tributaria

La relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el Estado o el ente autorizado a exigir el tributo y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho y ello implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos. Genéricamente se les denomina deberes de colaboración y son la presentación de la declaración jurada, el facilitamiento y permiso de llevar a cabo las tareas de inspección del organismo recaudador.

“El hecho imponible es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal, y que determina como origen de la relación fiscal. Es un hecho jurídico puesto que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos”.⁵

Sus aspectos temporales son de verificación instantánea o abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo. La determinación fiscal consiste en el acto de la administración en el que se encuentra manifiesta y formaliza su pretensión fiscal contra un contribuyente o responsable, estableciendo el monto e intimando el pago de la obligación.

⁵ Quintana Valtierra, Jesús. **Derecho tributario**, pág 12.



La inconstitucionalidad de los tributos no puede alegarse sino después de haberlos satisfecho.

1.6. Sujetos

Los sujetos de la relación tributaria son los siguientes:

- a) Sujeto activo: es la relación del Estado, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago.

- b) Sujeto pasivo: es el contribuyente pero puede ocurrir que sea un tercero obligado, como ocurre con los agentes de retención.

1.7. El tributo

Tributo es la detracción que, en virtud del poder tributario se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del Estado.

“El tributo es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción, puesto que es creado por la voluntad soberana del Estado sin participación de la de los individuos”.⁶

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**, pág 91.



Los principios constitucionales que rigen la tributación son:

- a) Principio de legalidad: *nullum tributum sine lege*, por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones del órgano habilitado para recibir el pago, etc.

- b) Principio de igualdad fiscal: en donde la igualdad es la base del impuesto y las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población se impongan y que establecen la igualdad real de oportunidades y de trato.

El principio de proporcionalidad, se encuentra relacionado con la capacidad contributiva del sujeto, y con su riqueza.

El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes. La igualdad fiscal permite: la discriminación entre los distintos contribuyentes siempre que el criterio para establecer las distintas categorías sea razonable, la progresividad del impuesto y exige la igualdad en todo el territorio es decir la uniformidad y generalidad en todo el país de los impuestos que se establezcan.

Cuando el impuesto es consecuencia de atribuciones no es violada la igualdad si una hace uso del mismo y otra no.

b) Principio de no confiscatoriedad: estrictamente relacionado con el principio de propiedad, puesto que el tributo toma parte de la riqueza del contribuyente cuando este es sustancial, y por ello se dice que configura una confiscación inconstitucional.

El monto total de las tasas que se cobran no puede ir más allá de la retribución del servicio que tiene como causa.

c) Principio de finalidad: implica que todo tributo tenga por fin el interés general, es el logro de un beneficio colectivo, común o público. Pueden tener una finalidad extrafiscal de regulación económica o social, ya sea de fomento o de disuasión y así hay casos de impuestos afectados a destinos específicos.

d) Principio de razonabilidad: no es un principio propio del derecho tributario sino que es común a todo el derecho, es un principio general y como tal afecta también al derecho tributario.

1.8. Clasificación

Los tributos se clasifican en:

a) Impuestos: el pago exigido al contribuyente no tiene como contrapartida un derecho o una contraprestación fiscal concreta y diferenciada, impuesta a él en su específico carácter de tal, sino que las prestaciones dinerarias o en especie recaen



sobre las personas que se hallen en la situación descrita en la ley como hechos imponibles.

b) Tasa: el pago se efectúa a cambio de una contraprestación diferenciada a cargo del Estado, que beneficia individualmente a aquél en su carácter de tal. Esta prestación está referida a un servicio público.

c) Contribución especial: es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

1.9. Caracteres del sistema impositivo

Los caracteres del sistema impositivo son los que a continuación se explican:

a) El impuesto único: a esta concepción se le critica que no basta para producir la recaudación necesaria que se cubran con los gastos, puesto que los altos porcentajes producen la evasión y producen desincentivos para la inversión y la asunción de riesgos. Por otro lado el diseño del hecho imponible tiene falencias que no pueden generarse con fines parafiscales.

b) Sistema tributario: se postula como un conjunto de diferentes impuestos aptos para alcanzar todas las formas de la capacidad contributiva de modo que todas las

rentas individuales sean gravadas de modo igual y que ninguna sufra cargas adicionales o duplicaciones y otras vacíos.

1.10. División

Los impuestos se clasifican de la siguiente forma:

a) Directos e indirectos: un primer criterio de tipo administrativo los diferencia de acuerdo al registro que se tiene de los sujetos obligados, que son impuestos directos que se encuentran registrados.

Son directos aquellos en los que el contribuyente coincide con el contribuyente de hecho, e indirectos aquellos en los que opera la traslación del impuesto, surgiendo así el contribuyente de hecho. Se encargan de gravar manifestaciones directas de la capacidad contributiva, o sea, la renta el patrimonio y son indirectos los que gravan manifestaciones indirectas.

b) Reales y personales: son aquellos en los que el contribuyente colabora con la administración presentando declaraciones juradas, inscribiéndose en registros, etc.

c) Generales y especiales: los primeros son aquellos que gravan todas las manifestaciones de riqueza de una determinada naturaleza sea personal o real.

d) Periódicos o por única vez: puede imponerse el impuesto por única vez aunque el hecho imponible sea permanente o periódico. También pueden gravarse eventos ocasionales.

1.11. Efectos económicos de los impuestos

a) Percusión: los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes.

Este hecho además de su significado jurídico, implica que el contribuyente tiene la necesidad de disponer de las cantidades líquidas para el pago. A veces, puede involucrar acudir al crédito, o al consumo de su patrimonio o ahorros, todo trae como consecuencia las alteraciones en el mercado.

b) Transferencia de la carga del impuesto: se lleva a cabo por vía de los precios en el mercado en que actúan. Hay que observar las características del mercado.

- La competencia perfecta o imperfecta con un grupo numeroso de empresas: el precio es el resultado de la oferta global y de la demanda global de productos determinados, así como de los factores de producción, por cuanto el productor individual no puede hacer variar el precio, por su sola decisión, tampoco puede por restricción de la demanda de los factores de producción hacer disminuir el precio de éstos para transferir a otros la carga del impuesto, como consecuencia del incremento



de los costos y ello no resulta rentable para la permanencia en el mercado de los productos marginales.

- El régimen monopólico o de competencia monopólico o de competencia imperfecta: el contribuyente de derecho puede, dentro de ciertos límites, restringir su oferta de productos o su demanda de factores aumentando en consecuencia el precio de los productos o disminuyendo el precio de los factores y compensando de este modo todo el impuesto o parte del mismo.

“Cuando el contribuyente de derecho logra transferir el impuesto a otros sujetos que sean contribuyente de hecho, se denomina traslación del impuesto. Este proceso puede reproducirse en etapas sucesivas si cada contribuyente de hecho logra a su vez trasladarlo”.⁷

- Traslado del impuesto: cuando el contribuyente percutido logra trasladar el impuesto a través del aumento del precio como consecuencia de la disminución de la oferta en del bien gravado.

- Costo del impuesto: si su magnitud no es importante en relación al patrimonio del contribuyente.

- Régimen de mercado: hay que tener en cuenta si el mercado es de competencia perfecta, monopolio o de competencia imperfecta.

⁷ **Ibid**, pág 92.



- Tipo de impuesto: de suma fija y es independiente tanto de las cantidades como de los precios; específicos cuando se mide de acuerdo a la producción, cantidades, volumen, peso pero es independiente de los precios; *ad valorem*, si se mide de acuerdo al valor de la producción, como son generales no admiten que el empresario varíe el ramo; especiales sobre los consumos, las ventas o capitales; los beneficios de una industria determinada, sobre bienes patrimoniales o sobre ciertas ganancias de las personas físicas, admiten claramente la traslación.

Los impuestos por una sola vez, en general son soportados por el contribuyente a quien no le conviene en general alterar el equilibrio y pueden absorber al impuesto.

Los impuestos periódicos pueden ser generales o especiales, también personales a la renta o al patrimonio, y por su misma exigencia legal promueven los ajustes en el mercado que junto con otros factores producen la traslación; impuestos sobre los réditos normales son los impuestos que gravan la retribución normal de los factores y son trasladables a diferencia de los que gravan rentas excedentes que no lo son.

c) Régimen de costos de la industria: la doctrina diferencia costos constantes, crecientes y decrecientes. En el primero el aumento del precio es igual al monto del impuesto; en el segundo, el aumento del precio se neutraliza por la disminución del costo y decrecientes son aquellos en el que el aumento del precio ocurre debido al impuesto en donde se suma al mayor costo correspondiente las menores cantidades vendidas.

d) Elasticidad de la demanda: influye en la traslación hacia delante y de la oferta hacia atrás. Cuanto menos elasticidad exista mayor es la posibilidad de traslación.

e) La remoción del impuesto: es un efecto alternativo con la traslación y existe uno u otro que supone la incidencia.

1.12. Incidencia

Se denomina así al fenómeno por el cual ciertos sujetos, que han sufrido la traslación del impuesto y que no pueden a su vez trasladarlo a otros, razón por la cual soportan la carga del mismo o sea que desembolsan la suma correspondiente conjuntamente con el precio de las mercaderías y los servicios que adquieren o ven disminuido el precio que han de recibir por sus ventas de los factores o bienes intermedios.

Se conceptúa como la definitiva carga del impuesto o parte del mismo o del impuesto más los importes adicionales que en las variaciones de los precios en el mercado pueden sumarse al impuesto.

La incidencia del impuesto es definitiva en el sentido que no reconoce posibilidad alguna de modificar los precios en los mercados de los productos o de los factores en que es parte el contribuyente de hecho, pero ello no excluye los efectos ulteriores que suelen denominarse en su conjunto difusión del impuesto o también otros efectos.

La misma implica una disminución del ingreso del sujeto incidido o si el ingreso es menor que la carga impositiva, que se le transfiera una disminución de su patrimonio.

Las consecuencias pueden ser:

- a) El sujeto incidido disminuye su consumo: o sea la demanda de bienes.
- b) Disminuye su ahorro.
- c) Disminuye parte de su patrimonio.
- d) Aumenta su oferta de trabajo para compensar la incidencia.

Si la incidencia es sufrida por una empresa, ésta mejorará en su estructura productiva y racionalizará sus procesos con el fin de disminuir sus costos y compensar de esa manera la disminución de sus ingresos o de su capital. Estos procesos se denominan remoción del impuesto.

El hecho imponible es relativo a las circunstancias del hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimitan, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo.

La ley debe delimitar territorialmente para abarcar solamente los hechos imponibles que se encuentran definidos en dicha delimitación.

La base imponible debe responder a la necesidad de cuantificar a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva, cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.

1.13. Finalidad del tributo

En los diversos regímenes de incentivo fiscal se busca promover la inversión en general, o la inversión en determinadas actividades como el turismo, o las exportaciones no tradicionales, etc.

En esta modalidad de uso extrafiscal del tributo, se encuentra una cierta relación de contradicción entre la finalidad extrafiscal y la recaudatoria: la exención disminuye la recaudación al tiempo que intenta maximizar la consecución del fin extrafiscal.

Con la técnica del agravamiento del trato tributario, se encomienda al sistema tributario la función de disuadir ciertos comportamientos, también normalmente de carácter económico.

En algunos casos, el comportamiento a disuadir es distinto del previsto en el hecho generador y, por tanto, no hay relación de contradicción entre el fin extrafiscal y el fin recaudatorio. A través de un agravamiento de la presión fiscal, se busca reducir el poder adquisitivo de los ciudadanos a fin de disuadir los comportamientos que presionan hacia la inflación.

En otros casos, el comportamiento a disuadir es, precisamente, el comportamiento previsto en el hecho generador. Existe por ende, una figura típicamente disuasoria, en que la característica central es que el fin fiscal o recaudatorio y el extrafiscal están en relación de contradicción. La doctrina suele decir que se da, entre ambas finalidades, una relación de eficacia inversamente proporcional: entre más se recaude, menos se alcanzará el fin extrafiscal, y viceversa.

De este modo, lo que se busca no es, como es normal, que se verifique el hecho generador sino, por el contrario, que no se verifique, pues se considera que ese hecho es un comportamiento que se quiere evitar. Ejemplos de ello lo constituyen los modernos impuestos anti-contaminación, que elevan comportamientos contaminantes a hechos generadores, o los impuestos que intentan disuadir los recursos. En tales casos, se dice que se intenta evitar la provocación de costos sociales y, en caso de que se generen finalmente, internalizarlos.

Surge entonces la pregunta fundamental de si este tipo de figuras pueden ser debidamente encuadrados dentro del concepto de tributo. La duda surge, precisamente, a la luz de la definición tradicional comentada, que ubica la finalidad recaudatoria como elemento esencial de dicho concepto.

La respuesta a esta interrogante permite dilucidar el exacto papel de la finalidad recaudatoria en el concepto de tributo y, a la vez, indagar en torno a cuál es exactamente el elemento teleológico de dicho concepto.



En ese sentido, la doctrina ha observado que, en el fondo, la finalidad básica de los tributos, esto es, la que le da su fundamento, es la satisfacción de necesidades públicas.

A ese respecto, es de recordar que la necesidad pública se define como un fin público cuya satisfacción requiere recursos monetarios. También es necesario apuntar que lo público de un fin no viene determinado por la naturaleza del ente que lo hace suyo, sino por su contenido material.

En efecto, un fin es público en el tanto existe un acuerdo social, manifestado a través de los mecanismos formales de producción del derecho, acerca de su importancia para la colectividad como un todo o para alguno de sus sectores, trascendiendo los intereses o fines subjetivos.

Se entiende entonces que, en este tipo de tributos, se busca evitar la noción del costo social para referirse a aquellos costos que provoca un agente económico y que el mercado es idóneo para cobrárselos. Es un típico caso de fallo del mercado, que sólo puede resolverse mediante la intervención pública.

El fin recaudatorio ya no aparece como la finalidad básica del tributo, sino tan sólo como una finalidad intermedia, instrumental respecto de la satisfacción de necesidades públicas.



Si bien, en la generalidad de los casos, aparece dicho fin recaudatorio como paso intermedio en el procedimiento de satisfacción de dichas necesidades, esto no ocurre necesariamente.

En ese sentido, la actividad financiera no sólo puede desarrollarse a través de su forma relativa a recaudar fondos para financiar el presupuesto, que luego procede a aprobar y ejecutar por la vía del gasto público, sino que puede desarrollarse por procedimientos diversos, en que se da una conexión directa entre la medida puramente tributaria y la necesidad pública a satisfacer.

En tal caso, y siempre que pueda establecerse dicha conexión, el fin recaudatorio no aparece como imprescindible en el concepto de tributo.

Este razonamiento permite resolver el problema de la naturaleza tributaria o no de las figuras disuasorias. En el tanto en éstas no aparezca como finalidad básica la disuasión del comportamiento, sino que ésta sólo sea un medio para evitar la provocación de necesidades públicas y, por tanto, para contribuir a ahorrar eventuales erogaciones de gasto público, en donde puede mantenerse su naturaleza tributaria.

En cambio, si el fin es disuadir o impedir un comportamiento con independencia de la necesidad pública que podría generar y de la intensidad de ésta, existe entonces una figura no tributaria o, al menos, con un uso indebido y hasta inconstitucional del poder tributario del ente público.

Es casualmente la conexión entre tributo y necesidad pública lo que diferencia al tributo de lo que son multas o sanciones por actividades ilícitas, cuya finalidad básica sería intimidar y castigar en relación con un determinado comportamiento. Así, el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

1.14. Fuente formal del tributo

Otro elemento esencial en el concepto de tributo es que éste constituye una prestación coactiva. Esto no significa otra cosa que el tributo es el objeto de una obligación que se establece sobre la base de la voluntad uniteral del ente público, esto es, sin que exista concurso de voluntades para la programación de los efectos jurídicos.

Por supuesto, esto no significa que el ente público obliga al contribuyente a realizar el hecho generador: es evidente que la voluntad del contribuyente interviene para decidir si realiza o no ese hecho. Lo que se quiere decir es que la voluntad del contribuyente no interviene para diseñar los efectos jurídicos que nacen de la verificación del hecho generador, como sí sucede en las obligaciones de fuente negocial.

Por otra parte, y también como manifestación del tránsito de la relación de poder a la relación jurídica, el tributo modernamente se enmarca dentro de esquemas preestablecidos en forma general y anterior a su aplicación. Es decir, el tributo es producto de una voluntad unilateral general y no particular, del caso por caso.

Ahora, cuando se le ubica en el plano del Estado democrático de derecho, esa voluntad unilateral general del ente público debe manifestarse mediante el mecanismo formal que es la ley, en tanto exista la manifestación de voluntad de los representantes populares.

Esto lleva a la exigencia de que el tributo se establezca por ley y, por tanto, se habla de una conexión entre el principio de legalidad y el concepto mismo de tributo. Se dice que, entonces, que el tributo es una obligación *ex lege*, esto es, que nace de la ley, previa interposición de un hecho previsto. Hay dos tipos de obligaciones que nacen de la ley:

- Las que nacen directamente de la ley, sin sujetarla a la verificación de un hecho determinado.

- *Ex lege*: se hace nacer la obligación previa interposición de un hecho previsto en la ley. El tributo es una obligación de este tipo y, por ello, el objeto fundamental del estudio del derecho tributario lo constituye el hecho imponible o generador que consiste en el presupuesto previsto en forma general por el ente.

Debe dudarse, no obstante, de la pertinencia de incorporar un principio al cual debe ajustarse el tributo, como es el principio de legalidad, reconocido constitucionalmente, al concepto mismo de tributo, y ello porque esta forma de proceder puede llevar a vicios lógicos insalvables: si la aplicación de los principios constitucionales de relevancia tributaria va a depender de que exista efectivamente un tributo, y si el

respeto a esos principios forma parte del concepto mismo, entonces nunca podría existir un tributo inconstitucional. En efecto, bastaría que no se cumpliera con el principio establecido para que no fuera tributo y, al no serlo, no procedería tampoco la aplicación de los principios constitucionales relativos a los tributos.

Por lo tanto, parece más lógico entender que el tributo se caracteriza por su carácter coactivo y general o preestablecido, lo cual, en el Estado de derecho y por exigencias constitucionales, debe manifestarse a través de la fuente legal.

1.15. Naturaleza pecuniaria

Modernamente, el tributo consiste normalmente en una prestación pecuniaria. No obstante, podrían darse prestaciones tributarias que no son en dinero: prestaciones de hacer, con las limitaciones constitucionales que éstas podrían implicar; prestaciones de entregar determinados bienes, de naturaleza no dineraria.

Al respecto se ha considerado que, cuando los tributos deben satisfacerse, existe entonces una prestación de hacer o, al límite, con una prestación de dar algo distinto al dinero. Sin embargo, debe observarse que, en realidad, la prestación central que interesa al legislador en estos casos es el dinero ingresado al adquirir los timbres, siendo éstos documentos probatorios del pago y de las prestaciones de hacer totalmente accesorias a la prestación central. Es decir, se trata, simplemente, de tributos cuyo pago es acompañado de ciertos requisitos especiales, tanto respecto de la modalidad de pago como de su prueba.



Otro caso a considerar, común en la legislación positiva actual de la sociedad guatemalteca, es el de los incentivos fiscales asimilables a subvenciones que se manifiestan a través de la entrega de documentos con carácter de título valor, idóneo para la cancelación de toda clase de tributos.

Sin embargo, es de observar que, aquí también, la prestación en que consisten los tributos a pagar es pecuniaria, carácter que no es alterado por el hecho de que se admitan modalidades de pago especiales: en tal caso, por compensación.

“Tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro ente público normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social. Se trata de prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas, por lo que no constituyen la sanción de un acto ilícito, y que se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante el desarrollo de la actividad financiera administrativa”.⁸

1.16. Criterios básicos de distinción

Se trata de servicios cuyos beneficios son indivisibles, esto es, que no se pueden prestar en forma excluyente y no permiten particularizar las ventajas que cada uno

⁸ Quintana. **Ob.Cit.**, pág 18.

deriva individualmente, los recursos que financian tales recursos son impuestos. Si se trata de servicios divisibles, los recursos financieros respectivos son tasas y, si se trata de servicios parcialmente divisibles y parcialmente indivisibles, deben financiarse parte con impuestos y parte con contribuciones especiales.

"El impuesto es el aporte, que por una razón de solidaridad social está obligado el individuo a pagarle al Estado, y tiene éste el derecho de exigírselo, para satisfacer necesidades públicas, de carácter indivisible, o sea aquellas en que el servicio que presta el Estado no es determinable para cada individuo, pudiendo hasta ocurrir que el contribuyente no obtenga beneficio alguno del servicio público; en cambio la tasa es la retribución que se paga por un servicio de carácter público o legal que le prestan, de modo particular, funcionarios públicos u organismos estatales y el servicio público no es indivisible como en el impuesto.

Esta posición puede considerarse superada en la moderna doctrina. La decisión de financiar servicios con tasas o con impuestos es una decisión política, que no está jurídicamente vinculada a la naturaleza divisible o no del servicio.

La tasa no es general y obligatoria porque sólo han de satisfacerla aquellas personas que requieran el servicio del Estado, y estando en su facultad el requerir o no el servicio estatal.



Asimismo, hay servicios que presta el ente público y por los que se cobran tasas independientemente de que el particular haya solicitado voluntariamente la prestación de aquellos.

También se ha sostenido un criterio de distinción basado en la situación jurídica en que consiste una tasa y en la que consiste un impuesto: mientras que la tasa es una carga, el impuesto es una obligación.

En ese sentido, se acude a la distinción entre carga y obligación, consistente en que la primera no obliga al sujeto previendo una sanción para el caso de incumplimiento, sino que tan sólo lo priva de un beneficio o un resultado útil.

Así, se sostiene que la tasa es una prestación espontánea, que constituye una condición para obtener una ventaja; el contribuyente no tiene una obligación de pagar sino una carga.

La diferencia esencial entre carga y obligación está en que para la primera, el comportamiento es necesario simplemente para obtener un resultado útil; mientras que para la segunda, el comportamiento es necesario para evitar una sanción.

Esta distinción tampoco se sostiene a la luz del ordenamiento positivo, pues si se ha configurado el hecho generador de la tasa, ésta se debe pagar.

A ese respecto, es de notar que el régimen de sanciones tributarias previsto en la legislación guatemalteca no hace diferencia en cuanto a su aplicación si existe un impuesto o ante una tasa.

La distinción entre estas figuras puede intentarse también a través de dos vías: por una parte, con base en el fundamento de justicia material de una u otra figura; por otra parte, con base en las características del hecho generador.

En cuanto a lo primero, gran parte de la doctrina entiende que mientras el impuesto se basa en un criterio de solidaridad, las otras dos categorías se basan en un criterio de contraprestación o beneficio.

Para apreciar con toda nitidez la distinción, resulta útil la definición del deber de solidaridad, para la cual son elementos constitutivos de la solidaridad el sacrificio de un interés individual, la ausencia o accidentalidad de una contraprestación directa, y el fin de interés colectivo. De modo que, a *contrario sensu*, cuando es de esencia en una figura la contraprestación directa, se sale del ámbito de la solidaridad, tal como ésta ha sido definida.

Otra forma en que la doctrina ha planteado lo anterior es sosteniendo que mientras en el impuesto rige un principio de independencia entre la prestación coactiva y un beneficio obtenido de la actividad estatal, en las tasas y contribuciones especiales rige una relación de interdependencia entre la actividad estatal, las ventajas o servicios que obtiene el contribuyente y dichas prestaciones coactivas.

Si el ente público utiliza los recursos recaudados para proveer bienes y servicios que van a ser disfrutados y consumidos directamente por quienes pagan los tributos, entonces es claro que la idea de contraprestación está presente.

Es decir, los contribuyentes no pagan los tributos en función redistributiva o solidaria; los pagan como prestación económica de su propio consumo. Lo característico, sin embargo, es que el bien se refiere a los impuestos como impuestos especiales, y tienen como denominador común el presunto beneficio del contribuyente o el servicio que provee el ente público no es de consumo divisible o rival, sino que el conjunto de los contribuyentes van a consumir, en forma no rival, la cantidad del bien producido obteniendo diversa utilidad de ésta según su escala de preferencias. De este modo, el sistema tributario no puede responder con la figura de la tasa o la contribución especial, pues el bien o servicio no es divisible. Debe necesariamente responder con la figura del impuesto, que deberá estructurarse de tal forma que haga pagar a cada cual según el nivel de utilidad obtenida de la cantidad de bienes públicos provistos.

“Como saber el nivel de utilidad subjetiva exacta que cada cual deriva de una cierta cantidad de bienes públicos es obra poco menos que imposible, los ordenamientos positivos se ven obligados a estructurar este tipo de impuestos apelando a ciertos índices razonablemente objetivos del nivel de disfrute que obtiene cada contribuyente de los bienes públicos”.⁹

⁹ Folco, Carlos María. **Procedimiento tributario: naturaleza y estructura**, pág 34.



Los impuestos se justifican en buena medida en la necesidad de financiamiento coactivo de los bienes públicos e indivisibles que prestan las municipalidades. Ahora, para definir la utilidad que cada contribuyente deriva de dichos bienes se acude a índices objetivos como el valor de los bienes inmuebles que se tenga en el cantón o el volumen de actividad económica que desarrolle el municipio.

En la realidad, los bienes públicos como categoría pura no siempre se dan. Muchas veces se encuentran bienes mixtos, es decir, que tienen tantas características de los bienes públicos y de los bienes privados. Esto evidencia que los tributos que realizan una función básicamente asignativa lo hacen sólo tendencialmente, pues en buena medida también servirán para financiar bienes y servicios que en parte benefician exclusivamente a ciertos contribuyentes.

De este modo, el elemento de accidentalidad del beneficio define el deber de solidaridad y se mantiene, en grado menor.

La regulación positiva de estos impuestos no siempre garantiza que su producto se utilice para una función estrictamente asignativa, por lo que también por esta razón se mantiene la accidentalidad del beneficio.

Partiendo de la base de que son impuestos y en virtud del principio de la independencia de las prestaciones, la obligación no puede estar subordinada a la obtención de esa ventaja por parte del contribuyente.

La circunstancia de que el impuesto se haya creado porque normalmente, de acuerdo con las reglas de la experiencia, el funcionamiento del servicio por él financiado produce beneficios a determinadas personas, es una circunstancia de hecho, ajena a la relación jurídica tributaria y a la definición legal del presupuesto de hecho; que solamente debe ser considerada como un motivo tomado en consideración por el legislador, basado en razones de conveniencia.

Por lo tanto, si el beneficio no se produce en la realidad, la obligación impositiva nace igualmente, dependiendo exclusivamente del acaecimiento del presupuesto de hecho.

Por estas razones, se puede decir que este tipo de impuestos, a la luz del criterio de distinción basado en el fundamento de justicia material, constituye una figura intermedia entre el impuesto solidario típico y las tasas y contribuciones especiales.

La segunda vía de distinción no hace otra cosa que dar forma técnica al anterior criterio. En ese sentido, se entiende que la distinción fundamental entre el impuesto, por una parte, y la tasa y la contribución especial, por la otra, radica en el distinto contenido de sus hechos generadores.

Así, mientras que en el hecho generador del impuesto está ausente toda actividad o servicio estatal o del ente público, lo contrario sucede en las otras dos figuras.

De conformidad con lo anterior, formalmente el tributo puede establecer en su hecho generador un servicio público, sin embargo, de sus elementos cuantitativos, derive que



se está gravando la capacidad económica manifestada con ocasión del uso del servicio, pero no imputable a éste.

“Existe una interdependencia entre estos tributos y la actividad estatal que produce una ventaja o presta un servicio; es decir, existe una vinculación jurídicamente necesaria. En el impuesto, en cambio, rige un principio de independencia”.¹⁰

Un último criterio de distinción que cabría mencionar es el relativo al régimen jurídico aplicable a unas y otras figuras. En ese sentido, es importante señalar que éste no es un criterio intrínseco y que, por tanto, dependerá la validez del ordenamiento positivo de que se trate.

Hecha esta advertencia, conviene mencionar que es bastante generalizada la distinción con base en los distintos principios de justicia tributaria material que procede aplicar en uno y otro caso. Así, se suele decir que mientras el impuesto debe amoldarse plenamente al principio de capacidad económica o contributiva, las tasas y las contribuciones especiales se deben regir por el principio del beneficio o de la contraprestación.

Al respecto conviene señalar que la precisión del contenido del principio de capacidad económica es uno de los temas más polémicos del derecho tributario.

¹⁰ **Ibid**, pág 39.



No obstante, parece plenamente aceptable la orientación doctrinal que considera que dicho principio no tiene un contenido único o unilateral, sino que presenta diversas manifestaciones ligadas entre sí por un sistema unitario de justicia material recogido en la respectiva Constitución Política de la República de Guatemala.

En ese sentido, la capacidad económica puede ser valorada no sólo según su cuantía, sino según su origen o destino. Y, casualmente, de la actividad pública el individuo puede derivar un incremento de su capacidad económica que, por su origen no exija un gravamen tendente a neutralizar dicho incremento.

Esto implica que el criterio de la prestación puede constituir una de las manifestaciones del principio de capacidad económica y no un principio opuesto a éste.

En Guatemala, se ha querido ver una diferencia importante de régimen legal entre impuestos y contribuciones especiales, por una parte, y tasas, por otra. En efecto, llegó a interpretar, fiel a su tradición formalista y literal en la interpretación de la Constitución, que las tasas no están amparadas por el principio de legalidad tributaria.



CAPÍTULO II

2. Principios del derecho tributario

Existe frente a la potestad tributaria, como un control, ciertos límites que son conocidos como principios de la tributación.

“Los principios son ideas sintéticas, síntesis geniales que sirven a manera de matrices generales de todo cosmos o dimensión del conocimiento”.¹¹

En derecho son conceptos fuerza, conceptos o proposiciones que explican, dan cuenta, y delimitan un determinado saber o conocimiento. Son conceptos o proposiciones que inspiran e informan la creación, modificación y extinción de las normas jurídicas.

En el derecho tributario existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico: la potestad tributaria del Estado.

Por consecuencia mediante estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.

¹¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**, pág 46.

Por eso los principios tributarios son el límite del poder tributario del Estado, a fin de que no se vulneren los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir.

Y estos derechos fundamentales están preferentemente en el derecho a la propiedad privada y en la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas.

2.1. Principio de legalidad

“En latín este principio es expresado bajo la frase *nullum tributum sine lege*; que significa no hay tributo sin ley. Este principio se explica como un sistema de subordinación a un poder superior o extraordinario, que en el derecho moderno no puede ser la voluntad del gobernante, sino la voluntad de lo que representa el gobernante, es decir de la misma sociedad representada”.¹²

Es esta representación lo que le da legitimidad al ejercicio del poder del Estado, y por lo mismo a la potestad tributaria del Estado.

Así el principio de legalidad, o de reserva de la ley, delimita el campo y legitimidad del obrar del Estado para imponer tributos.

¹² *Ibid*, pág 49.

No cualquier órgano puede imponer tributos, sino sólo aquellos que pueden o tienen la potestad para ello, y sólo la tienen si están autorizados por ley, que resulta decir, están autorizados por la sociedad, puesto que la ley es la voluntad y autorización de la sociedad. Eso es lo que cautela este principio.

Este principio es, pues, un medio de garantizar cierta estabilidad y respeto por los derechos de toda la sociedad, fundados en el pacto social, y se expresa a través de la ley.

Toda ley, entonces, tiene en su forma de creación, un sistema de seguridad. Es decir, no se acaba en ser representación de la sociedad, sino en constituirse en un medio de seguridad, un principio de certeza y predictibilidad de todo fenómeno jurídico.

Así que al lado de la delimitación de los órganos que tienen la facultad para crear, modificar o extinguir tributos, está el contenido interno que en sí lleva la ley. Todo tiene que encontrarse de acuerdo a la razonabilidad, a cierto método que suponga un determinado orden social, que responda a una concepción jurídica, y a un ordenamiento jurídico determinado temporal.

La legalidad es pues la representación del sentimiento cósmico, interno, de un tipo de visión social, de cierto paradigma social de vida. La legalidad responde, pues, a un orden político social e histórico.



Lo jurídico en el principio de legalidad, es lo que enlaza diversas dimensiones: política, sociedad, historia y juridicidad, pero las enlaza a través del derecho positivo, o sea, de algo que puede crear certeza, seguridad, y capacidad de verificación, prueba, revisión, etc.

Por eso, este principio se propone como método de discriminación *a priori* de actos incorrectos de creación de tributos. Es un acto previo.

Es un conveniente sistema y mecanismo de protección, contra el poder tributario del Estado. Es un acto que convierte los hechos en objetos de derecho.

En un concepto técnico en donde la reserva de la ley quiere decir que sólo las normas con rango de ley pueden crear, modificar, suprimir o exonerar tributos, nadie puede arrogarse esa función, porque son estas normas con rango de ley y una atribución o facultad legislativa, y solamente pueden ser normas con rango de ley las que derivan de órganos que tienen potestad legislativa, es decir, de potestad para crear normas.

Así, crean leyes las instituciones que representan a la sociedad y que tienen por tal motivo potestad tributaria, puesto que se constituyen como entes que representan a la sociedad.

La potestad tributaria por eso la tienen quienes tienen facultad legislativa. No depende del órgano que las crea, sino de la facultad que tiene este órgano, o sea facultad legislativa para crear tributos.



El principio de legalidad actúa como un límite formal al ejercicio del poder tributario. La sujeción a dicho principio supone que el poder tributario sea ejercido por quien la posee, y no por cualquiera.

Es la forma la que determina la jurisdicción, y la competencia para crear tributos, se encuentra creadas por la ley.

Es éste principio un método de razonabilidad, de tal manera que si mediante ley se da poder de crear tributos, etc., pues también mediante ley se tiene que ponerle límites a este poder, o facultad o potestad.

De tal forma que se le opone a esta facultad tributaria una fuerza igual y superior que es la propia ley.

2.2. Principio de justicia

Este principio se basa en un razonamiento de orden social, y colectivo. Si la sociedad es el Estado, entonces, esta sociedad tiene que realizar ciertos hechos que lleven a la realización de la protección y preservación del Estado y por lo tanto de la misma colectividad.

Por eso se dice que todas las personas e integrantes de la colectividad de todo Estado, tienen el deber y la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, mediante la tributación, asumiendo la obligación de contribuir por medio del tributo, en virtud a sus

capacidades respectivas, y en proporción a los ingresos que obtienen, esta carga tributaria debe ser en forma equitativa.

Este principio asegura la vida del Estado, pero no asegura la vida del individuo. Pagar tributos, a costa de la propia vida no es algo que esta dentro de lo conveniente para la sociedad. Resulta que si se tiene la obligación de dar tributos, el Estado tiene la obligación de distribuir en forma correcta los tributos aportados.

Eso debería suponer que en cuanto el Estado deja de hacer uso adecuado y correcto de los tributos, para los fines que fueron generados, entonces el ciudadano se vería liberado de la tributación.

La justicia ha sido un fundamento un poco oscuro, difícil de manejar, por eso primero se tiene que determinar qué es lo que constituye algo justo, y justo en referencia a qué. En el derecho lo justo, es la voluntad constante y permanente de darle a cada cual lo suyo.

La constante ha sido determinar lo justo en referencia al derecho positivo. En derecho tributario se trata de ser justo en la distribución de la carga tributaria en la sociedad, de acuerdo a la capacidad tributaria para tributar de cada persona.

La justicia en derecho tributario es vista desde la óptica de la distribución o justicia distributiva. Todos deben tributar, pero no de cualquier manera, sino de acuerdo a

ciertas condiciones, a sus condiciones contributivas, y de acuerdo a su capacidad de generar, poseer, tener riqueza, patrimonio, etc.

Esto establece una relación entre el Estado y las personas y esta relación es un deber, es decir, un acto imprescindible, que tiene carácter sistémico del incumplimiento de este deber. Es decir es una imputación de carácter social, definida individualmente.

Así, si todos conforman el Estado, si todos son el Estado, todos tienen el deber de procurar su sostenimiento, el sostenimiento del orden social que provoca como función el Estado.

Hablar del principio de justicia implica, pues, que la carga tributaria debe ser distribuida en forma equitativa. Para ello se han creado divisiones de los tributos, que regulan o intentan regular este tipo de equilibrio pretendido.

La clasificación es de impuestos, contribuciones y tasas; tributos que en sí ya están determinando de alguna forma, la capacidad contributiva de la persona.

2.3. Principio de uniformidad

El principio de uniformidad pretende darle un mismo tipo de solución a tipos semejantes de problemas. Por lo mismo puede poner en evidencia otro fenómeno, el de la igualdad.



La igualdad jurídica implica desigualdad contributiva en materia tributaria, por eso se señala que la ley establece que en materia tributaria en lo atinente al pago de los impuestos, se tienen las mismas obligaciones.

La igualdad jurídica implica la desigualdad contributiva, a mayor capacidad contributiva la aportación tributaria es mayor.

Este planteamiento es sumamente trascendente, porque explica y distingue lo que es realmente la igualdad. Y lo explica como concepto, y no como dogma.

Es decir, que deja sustentado que no puede haber uniformidad si se olvidan los principios fundamentales de toda relación jurídica, que consisten en establecer cierto método de organización social, de resolución y administración de los fenómenos sociales con carácter de exigibles.

La igualdad jurídica significa que todos somos iguales, sólo como método para poder formar un esquema de organización social. Todos necesitamos, por igual, ciertas cosas, como por ejemplo de ciertos servicios, derechos, etc.

Y, aún siendo realmente desiguales, hay algunas iguales necesidades. Por lo tanto, más que igualdad de personas hay igualdad en las necesidades prioritarias de estas personas, por lo que se llaman necesidades colectivas.

Lo que el principio de uniformidad pretende en el derecho tributario es determinar por intermedio de la igualdad jurídica cierta uniformidad en el pago, en el tributo, eso significaría desigualdad contributiva justa, es decir: a mayor capacidad contributiva la aportación tributaria es mayor.

2.4. Principio de publicidad

Las leyes eran puestas en el centro de la plaza para que pudieran ser leídas y cumplidas.

El efecto deseado no era el de responder a un principio de concordancia con la voluntad de la sociedad y de respetar el derecho de esta sociedad como en el derecho moderno, sino el de obediencia al soberano. La publicidad de las leyes era un medio de subordinación y no un medio de control del poder de los soberanos.

“La publicidad es actualmente un medio de control de la potestad tributaria del Estado, por medio del cual la sociedad entera tiene la posibilidad de saber, de antemano, a qué atenerse y cómo actuar en determinados casos”.¹³

Pero en el derecho tributario la publicidad, ese deber del Estado de anunciar, hacer de público conocimiento las normas emitidas, no es tan claro, por la infinidad de normatividad existente, y por las muy variadas modificaciones que se hacen.

¹³ **Ibid**, pág 56.



En el derecho tributario las normas parecen cambiar con reiterada frecuencia y la publicidad se muestra, por ello, como un principio urgente, pero a la vez muy difícil de apuntalar.

La publicidad de las normas no significa sólo que estas normas salgan publicadas en el Diario Oficial, por ejemplo, sino que puedan ser usadas como medios de defensa y de actividad jurídica. Si las normas varían con demasiada frecuencia y en períodos muy cortos, es imposible que pueda haber cierta seguridad de usarlas como medios de defensa, e incluso como medios de trabajo.

Cuando un texto normativo a pesar de haber sido publicado, no surte efectos en el uso y función que cumple, entonces existe un problema de publicidad normativa. La publicidad no significa que esté publicada, sino más bien se define por sus efectos; es decir, por las garantías que logra esta publicación.

Cuando se publican edictos de los remates en el periódico de mayor circulación, el objetivo es cautelar los derechos de cualquier tercero que pudiera tener derecho sobre los bienes materia del remate. No es sólo que se de a conocer, sino que este conocimiento de la posibilidad de ejercitar un derecho.

En el derecho tributario el principio de publicidad tiene real importancia por la modalidad en que se organizan y norman las relaciones tributarias, puesto que este tipo de normatividad generalmente no es propiamente derivada de normas jurídicas, pero efectivamente cumplen la misma función. Así en el Estado contemporáneo la

administración pública dentro de la cual se halla la tributaria, funciona con determinados criterios de uniformización, que normalmente están contenidos en circulares y órdenes internas que no constituyen normas jurídicas formales pero que actúan como tales, y estas circulares y órdenes internas regulan fenómenos de orden general para todos los que realicen una determinada hipótesis de incidencia.

Estas circulares u órdenes internas de la administración de materia tributaria, tratan de la determinación del contribuyente, de la afectación a la riqueza de los contribuyentes, por eso la publicidad como requisito de la tributación en su conjunto, exige que no haya secretos frente al contribuyente, y que toda disposición que afecte a esta materia tenga o no la formalidad de norma jurídica, y sea públicamente conocida.

No pueden haber secretos por que se afectaría a un derecho fundamental de la persona, el derecho a la propiedad privada, de donde se desprenden los demás derechos.

La publicidad cumple la función de ser un mecanismo de garantía de los derechos; y sólo mediante él se hace legítima una norma. Una norma de no ser pública, no puede ser aún norma jurídica, y menos legítima, es decir no tiene validez.

2.5. Principio de obligatoriedad

En derecho tributario no se trata de un acto voluntario, sino de una imposición. En la norma tributaria existe la determinación de una obligación y el deber es general, para

con la sociedad que consiste en el acto del individuo de hacer entrega de parte de su patrimonio al Estado. La obligación comporta el establecimiento y sujeción a realizar un acto también determinado, la tributación. Obligación es nexo, vínculo, lazo que fuerza la voluntad individual.

Las disposiciones del derecho tributario son obligatorias no porque exista una relación entre dos sujetos que responden a la coincidencia de voluntades, sino por imposición y preeminencia de una de las voluntades: la voluntad del Estado. Es decir, la voluntad colectiva que se impone sobre la voluntad individual.

2.6. Principio de certeza

Tiene su base en la posibilidad de proyectarse en el futuro. Establecer el impuesto con certeza es obligar al legislador a que produzca leyes claras en su enunciado, claras al señalar el objeto de la imposición, el sujeto pasivo, el hecho imponible, el nacimiento de la obligación tributaria, la tasa, etc.

Por eso es imprescindible que no basta a la ley crear el tributo, sino establecer todos sus elementos esenciales, ya que solamente así podrá haber certeza.

2.7. Principio de economía en la recaudación

Los constituyentes se referían a reducir la tributación a su finalidad de financiamiento. El derecho tributario regula los actos tributarios en referencia directa a la finalidad de

financiamiento. Sin embargo, parece más bien que el principio presente se amplía por ser un control al exceso de determinación de tributos por parte del Estado.

“El Estado no puede imponer cualquier tributo, basado en su potestad tributaria, sino que tiene que limitar este poder tributario a sus funciones específicas, es decir a la finalidad de la propia tributación fiscal: la de financiamiento”.¹⁴

Este debería ser el límite, el financiamiento del Estado para los gastos propios de su función y existencia. Ir más allá de estos gastos sería incurrir en lo arbitrario, puesto que el Estado no puede afectar a la riqueza del patrimonio más que en la proporción de su necesidad de financiamiento para su existencia y cumplimiento de sus fines específicos.

2.8. Principio de igualdad

La igualdad es un valor jurídico. Este concepto no alude a la igualdad de los sujetos, no dice que los seres humanos son iguales, sino que deben ser tratados sin discriminación a priori por su desigualdad racial, sexual, social, etc.

El concepto de igualdad se afianzó en la modernidad, con la Revolución Francesa y alocución a la libertad, igualdad y fraternidad.

¹⁴ **ibid**, pág 59.

Existen tres aspectos fundamentales en este principio: imposibilidad de otorgar privilegios personales en materia tributaria, es decir la inexistencia de privilegios. Nadie puede pagar menos tributos por cuestiones raciales, sociales, sino en relación directa con su condición económica.

Aquí la igualdad está en determinar la condición económica, y eludir o negar cualquier diferencia política; generalidad y universalidad de los tributos. La norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación.

La razón de la imputación tributaria es la generación de la riqueza, en las rentas o en actos que tienen que ver con un factor económico; uniformidad que supone que la norma tributaria debe estructurarse de forma tal que se grave según las distintas capacidades contributivas, lo que a su vez admite la posibilidad de aplicar el gravamen dividiendo a los contribuyentes en grupos o categorías según las distintas capacidades contributivas que posean y que se vean alcanzadas por el tributo. La relación establecida debe ser entre capacidad contributiva y tributo.

Este principio de la igualdad se define como la aplicación de los impuestos sin privilegios, a todos aquellos que deben pagarlos, según se establezca en la ley.

2.9. Principio de no confiscatoriedad

Este límite a la potestad tributaria del Estado consiste en garantizar que éste último no tenga la posibilidad de atentar contra el derecho de propiedad. Se refiere este

principio a que, por la vía tributaria, el Estado no puede violar la garantía de inviolabilidad de la propiedad establecida en la norma pertinente, porque si se viola esta propiedad se estaría confiscando. Por eso Marcial Rubio escribe.

El impuesto pagado sobre un bien no puede equivaler a todo el precio del bien, a una parte apreciable de su valor.

Técnicamente hablando, confiscar es quitar la propiedad de un bien sin pagar un precio a cambio. Aquí, obviamente, se utiliza el término en sentido analógico, no estricto.

No puede atentarse contra la posibilidad de vida del contribuyente, porque la propiedad es riqueza, pero esta riqueza tiene su referente en las posibilidades, o potenciamiento de la vida del ser humano. Cuando se tutela el patrimonio se tutela también la transferencia de esta, el valor del mismo.

Algo es patrimonio, o riqueza, si tiene una carga de valor, si vale, si puede ser utilizado como instrumento de cambio. Y este instrumento, este valor, posibilita la vida del ser humano. El patrimonio está, pues, en conexión directa de la vida del ser humano, y de su superación.

La riqueza no es sólo un lujo, sino una determinación de las posibilidades de vida. Determina incluso el desarrollo de vida del ser humano. La no confiscatoriedad, por ello, no resguarda simplemente al patrimonio, sino a la vida, a la posibilidad de vida.

Por consiguiente no es estrictamente el patrimonio lo fundamental, porque este es sólo un instrumento de la posibilidad de vida del ser humano.

La confiscatoriedad desde el punto de vista cuantitativo no es propiamente un principio de la tributación, sino más bien una consecuencia de la inobservancia del principio de capacidad contributiva.

Este principio puede definirse como una garantía contra el atentado a las posibilidades económicas del contribuyente. Es decir, cuando el tributo excede a las posibilidades económicas del contribuyente se produce un fenómeno confiscatorio.

2.10. Principio de capacidad contributiva

Este principio redefine al ser humano como un sujeto económico, lo define por sus condiciones económicas y no sociales o culturales. No importa así la calidad intelectual, sino la capacidad de generar rentas.

El ser humano es medido por su potencia económica, por ser generador de riqueza, y esta es medida por su actividad, por sus rentas, etc. Esta medida sirve, pues, para lograr cierta conexión con la imposición tributaria.

Por medio de la misma capacidad contributiva el sujeto de derecho, o persona natural o jurídica es afectado en relación directa con su condición económica, y con las características y elementos adheridos a este sujeto como generador de riqueza.

Es el principio que se asocia con la desigualdad contributiva que se relaciona con el principio tributario de igualdad.

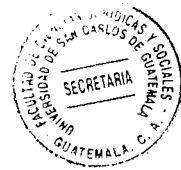
Así, la capacidad tributaria o contributiva, puede definirse como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Es la aptitud para pagar tributos, que reposa en el patrimonio o riqueza propia del contribuyente.

2.11. Principio de defensa de los derechos fundamentales de la persona

Los derechos fundamentales de la persona tienen un reconocimiento internacional, y se disponen como dogmas, o derechos universales que deben ser tutelados siempre por el derecho.

Hablar, pues, de derechos fundamentales es hablar de fundamentos, es decir de fuerzas irresistibles y últimas, que actúan como dogmas. Por eso, los derechos fundamentales son dogmas. Así, la igualdad, la libertad, son derechos fundamentales porque su validez no está en debate.

Lo que puede estar en duda es el margen de estos derechos, pero no los derechos. Este principio alude, pues, a la protección o tutela de los derechos fundamentales, frente a los tributos, o a la potestad tributaria del Estado, que por tal motivo, no puede agredir estos derechos fundamentales de la persona.



CAPÍTULO III

3. Responsabilidad fiscal

La responsabilidad penal puede recaer sobre distintas personas, en función de la participación de éstas en una conducta delictiva. Serán responsables penalmente las personas que:

- a) Concierten la realización del delito.
- b) Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley y cometan conjuntamente el delito.
- c) Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- d) Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- e) Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- f) Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Sobre este tema, la doctrina hace referencia a la siguiente clasificación: autores materiales: quienes concierten la realización de delito y quienes efectivamente lo lleven a cabo; autor intelectual: quien se sirve de otra persona como instrumento para

ejecutarlo, o bien, lo induce dolosamente; coautores: quienes cometen conjuntamente el delito; y, cómplices: quien ayude dolosamente a otro para cometer el delito, o bien, que lo ayude después de haber realizado el delito, cumpliendo una promesa anterior a éste.

Cuando se trate de contribuyentes personas físicas, el tema de la responsabilidad penal se simplifica a determinar quién es el responsable por la comisión de un delito, a diferencia del caso relativo a las personas morales, que al no tener voluntad propia, actúan a través de personas físicas.

3.1. Sujetos responsables

La determinación respecto de la o las personas sobre las cuales recae la responsabilidad penal cuando se trata de un delito relacionado con una persona moral ha sido muy controvertida, debido a que no existe una definición única sobre el tema.

“Las personas morales carecen de voluntad propia y actúan a través de personas físicas, por tanto son éstas sobre quien recae la responsabilidad penal en caso de la comisión de un ilícito”.¹⁵

Las personas que actúan en nombre de una sociedad son los directores, gerentes, administradores y cualquier representante de ésta.

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero**, pág 20.

Por tanto, serán éstos quienes respondan en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio o al amparo de la representación corporativa.

El punto crítico del tema es determinar quién es en concreto responsable por la comisión de un delito fiscal. En este tema deben diferenciarse los delitos que implican la realización de una acción, como es el caso de introducir o extraer mercancías prohibidas, de aquellos que se cometen por la omisión a un deber, como sería no pagar una contribución o no presentar una declaración o aviso al fisco.

Si el delito se comete a través de una acción, queda claro que será responsable penalmente la persona que, representando legalmente a la sociedad de que se trate, haya llevado a cabo dicha acción de manera dolosa. Sin embargo, al tratarse de delitos configurados por una omisión, es necesario determinar qué persona dentro de la sociedad tenía el deber de realizar dicha conducta.

Sin embargo, el simple hecho de ser administrador de una sociedad o miembro de su consejo de administración, no implica por sí sólo ser responsable por la comisión de un delito fiscal, pues será necesario analizar a detalle en qué términos fueron otorgadas las facultades dentro de la sociedad, para estar en posibilidad de determinar qué funcionario tenía la obligación de cumplir con los deberes fiscales de la persona moral.

Aunque en principio la obligación de dar cumplimiento a las obligaciones de naturaleza fiscal recae sobre el administrador o el consejo de administración de la empresa, deberá analizarse si en algún momento el administrador o bien, el propio consejo,



nombró algún gerente general o especial al que se le designó la función de cumplir con los deberes de naturaleza fiscal. Así las cosas, el nombramiento de algún gerente limita las atribuciones del administrador o del consejo de administración de la sociedad. En este caso, si el cumplimiento de deberes de naturaleza fiscal quedó a cargo de un gerente designado por la asamblea de accionistas, la responsabilidad penal que resulte sólo debería dirigirse hacia él y no al administrador o a los administradores.

La obligación de cumplir con un deber puede derivar de la ley, como es el caso de los administradores, o bien a través de un contrato, en este caso, a través de los estatutos de la sociedad o por acuerdo del consejo de administración. Así, aunque el obligado de origen sea el administrador, puede designarse, contractualmente, otro obligado, ya sea por el administrador o por los gerentes, otorgándole facultades específicas para cumplir con los deberes de naturaleza fiscal.

En lo que hace a los apoderados de la sociedad, distintos a los administradores o gerentes, deberá acreditarse que se encontraban obligados a cumplir con los deberes en materia fiscal para poder atribuirles responsabilidad penal por la comisión de un delito, pues de otro modo no serán responsables aunque les hayan sido otorgados los más amplios poderes.

Es de importancia el análisis de los casos en que existe responsabilidad penal, pero la práctica revela que no existe una definición clara sobre qué es lo que sucede cuando los actos que configuran un delito fiscal son realizados en representación de una persona moral, llámese cualquier tipo de sociedad de carácter civil o mercantil. Esto

provoca que el Ministerio Público recurra a la práctica de imputarle responsabilidad penal a los miembros del consejo de administración, administrador único u otros directivos de la persona moral, a pesar de que no hayan participado en la conducta constitutiva del delito, considerando que son partícipes en la comisión del mismo por ser omisos respecto de las obligaciones que les otorga su encargo.

3.2. Prácticas comunes

En lo que se refiere a la imputación de responsabilidad penal por la comisión de delitos fiscales, han sido prácticas comunes de las autoridades penales las siguientes:

- a) Imputarle responsabilidad penal a los miembros del consejo de administración. Esto es, iniciar acciones penales en su contra.

- b) Considerar que los miembros del consejo de administración son responsables penalmente en razón de: el cargo que ostentaban en la fecha en que ocurrieron los hechos; no sujetarse a las responsabilidades y obligaciones legales derivadas de su encargo de administrador y de los poderes que para tales efectos les fueron conferidos; las facultades que les fueron otorgadas para manejar o disponer de los recursos económicos de la sociedad; no llevar a cabo una investigación exhaustiva sobre las personas que efectivamente son responsables por la comisión de un delito, sobre todo cuando se trata de conductas omisivas, como ocurre en el delito de defraudación fiscal.

3.3. Criterios del poder judicial

El hecho de que todavía en la actualidad sea práctica común del Ministerio Público que se ejercite la acción penal contra todos los miembros del consejo de administración aun sin que éstos hayan intervenido directamente en la comisión de los actos que se estiman delictuosos, y muchas veces sin indagar qué funcionario dentro de la sociedad contaba de manera específica con la obligación de dar cumplimiento a los deberes fiscales, ha llevado a la necesidad de utilizar el juicio de amparo como el medio de defensa necesario para desvirtuar la responsabilidad penal imputada por las autoridades supuestamente agraviadas.

No obstante, los últimos precedentes dejan ver una tendencia a sostener que el administrador único, y los miembros del consejo de administración u otros directivos, no son responsables penalmente por el simple hecho de su encargo.

La responsabilidad penal no deriva per se del cargo de socio, administrador o apoderado de una persona moral.

“Para imputar responsabilidad penal, será necesario que se demuestre que la persona intervino como autor o partícipe del delito. Es decir, deberá quedar demostrado que cometió ciertos actos que lo vinculan directa o indirectamente con la comisión del delito”.¹⁶

¹⁶ Sainz de Bujanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero**, pág 98.

No es posible imputar responsabilidad penal a un representante de la sociedad por el simple hecho de que ostenta un cargo dentro de la misma, por ejemplo, ser miembro del consejo de administración, sino que es necesario acreditar que haya realizado algún acto que en sí mismo configure un delito fiscal.

Las autoridades penales en ocasiones han pretendido sostener la existencia de responsabilidad penal de ciertos funcionarios de una sociedad, por ejemplo de los miembros del consejo de administración, por considerar que han faltado a su deber de vigilancia respecto de las obligaciones que debe atender la persona moral.

Si se pretende sostener que los miembros del consejo de administración fueron coautores en la comisión del delito de defraudación fiscal, para compartir en coautoría la comisión de un delito, es necesario que varios sujetos hayan obrado en conjunto y que todos tengan la posibilidad de concretar, interrumpir o prolongar el resultado, así como su proceso causal, es decir, que si no realizan la función que les toca, se pueda cambiar el plan total.

No es suficiente con que el representante legal de una persona moral haya firmado un formato para imputarle responsabilidad penal.

El hecho de que un representante de la persona moral haya asentado su firma en una declaración, por ejemplo, en la que se omitió el pago de impuestos, no será suficiente para imputarle a éste, algún tipo de responsabilidad.

Es necesario analizar quién realizó efectivamente el acto, en este caso, quién asentó, expresó, declaró o proporcionó datos en los formatos de declaración fiscal, pues serán estas personas quienes tengan una responsabilidad penal y no aquella quien simplemente asentó su firma en el formato, por ser el representante legal.

Es un hecho que se sostiene el criterio de que los directores, gerentes, administradores y demás representantes de las sociedades, responden en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio o bajo el amparo de la representación corporativa.

Sin embargo, no es suficiente que se ostente un cargo para imputar responsabilidad penal a algún funcionario de la empresa, sino que es necesario que ésta haya realizado ciertos actos que configuren la comisión del delito. Así las cosas, será responsable penalmente la persona que participe en la comisión del delito, y no por simplemente tener un cargo de representación dentro de la sociedad.

3.4. Determinación de la responsabilidad

Serán responsables las personas que ostentaban los cargos al momento en que, por ejemplo, se incumplió con la obligación de enterar contribuciones al fisco. De ninguna manera se le podrá imputar responsabilidad a quienes ostenten dichos cargos en el momento en que se lleven a cabo las facultades de comprobación de las autoridades, en caso de que hayan cambiado.

3.5. Facultades de las autoridades fiscales

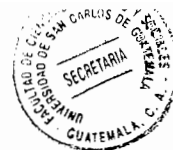
Las autoridades fiscales son las facultadas para investigar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Para estos efectos cuentan con varios procedimientos de fiscalización como lo son: la revisión de gabinete o las visitas domiciliarias, o bien en materia aduanera, el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Es a través de estos procedimientos como las autoridades fiscales se allegan de información sobre la situación fiscal de los particulares, de donde podrán conocer si existen actos que resulten constitutivos de delitos fiscales.

Ahora bien, resulta común que una vez iniciadas las facultades de fiscalización, las autoridades fiscales tengan conocimiento sobre la probable comisión de un delito, situación que las llevaría a formular la querrela o declaración correspondiente para que las autoridades penales persigan dicho delito.

Es en este momento donde surgen diversas disyuntivas sobre el actuar de las autoridades fiscales, específicamente sobre la posibilidad de llevar conjuntamente el procedimiento de fiscalización y el procedimiento penal por parte del Ministerio Público.



Si durante la práctica de una visita de inspección, se tiene conocimiento de hechos que implican la probable comisión del delito de defraudación fiscal, podrá presentar la querrela respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado.

El único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito.

De ahí que, si durante la práctica de una auditoría se conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, formular la querrela respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público realizará las investigaciones conducentes a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.

La instrumentación de los procedimientos económico-coactivos no impide a la autoridad fiscal ejercer, conjunta o alternadamente, las acciones penales que deriven de la defraudación fiscal.

Sin embargo, esto sólo podrá darse cuando, con los elementos que se obtengan en dichos procedimientos, se acredite que el causante obró mediante engaño para obtener un beneficio indebido o para omitir el pago de sus contribuciones, o que, aun no



mediando engaño, pudo pagar y no lo hizo, o bien, que se ha comportado habitualmente como un contribuyente moroso.

El punto central para que pueda ejercerse la acción penal, es que las autoridades fiscales puedan acreditar, aun presuntivamente, el dolo en el actuar del contribuyente. Pues aunque en principio puede considerarse como un ilícito el hecho de que un causante omite presentar dentro del plazo legal su declaración de impuestos o el pago de los mismos, no siempre debe entenderse que ello configura el delito de defraudación fiscal.

No obstante los criterios antes expuestos, pueden darse casos en los que sí sea necesario que las autoridades den por terminado el procedimiento de revisión del crédito fiscal, para formular la querrela correspondiente.

Es menester demostrar en forma fehaciente que el contribuyente realmente tiene la obligación fiscal que se le reclama, pero tal elemento no se actualiza cuando el contribuyente impugna oportunamente la resolución que determinó el crédito fiscal por el ejercicio revisado.

En ese supuesto, no es posible determinar si existió o no omisión en el pago de las contribuciones sino hasta que se resuelva el procedimiento de revisión.



3.6. Acción penal procedente

Una vez que se cuente con los elementos suficientes que acrediten la comisión de un delito fiscal, podrá hacerse valer la pretensión punitiva, y como ya se señaló, es el Ministerio Público el único facultado para perseguir la comisión de los delitos, incluyendo los de materia fiscal.

No obstante, la legislación fiscal establece algunos casos en los que se requiere que previamente las autoridades fiscales formulen querrela o la declaratoria correspondiente ante el Ministerio Público para que éste a su vez, dé inicio a la averiguación previa. El Ministerio Público no podrá iniciar ninguna averiguación previa sobre estos delitos si no se ha presentado con anterioridad la querrela o declaratoria correspondiente.

Debe señalarse que existen algunos supuestos en los cuales las autoridades fiscales no requieren formular querrela o la declaratoria correspondiente, estos casos son los delitos que se persiguen de oficio por las autoridades penales.

La legislación fiscal establece los casos en que se debe formular querrela, para que puedan ser perseguidos ciertos delitos. De manera enunciativa se señalan los siguientes casos:

- a) Defraudación fiscal.



- b) Delitos equiparables a la defraudación fiscal.
- c) Delitos equiparables al contrabando.
- d) Delitos relativos al manejo de la contabilidad y presentación de declaraciones.
- e) Depositarios e interventores infieles.
- f) Visitas domiciliarias, embargos y verificaciones ilegales

En los casos de defraudación fiscal y equiparables, no se formulará querrela si el contribuyente entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, las contribuciones omitidas, o bien, subsana la omisión que pudo generar un beneficio indebido, antes de que: la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio; o, se le haya notificado un requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión por parte de las autoridades, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Una vez iniciadas las facultades de revisión de las autoridades fiscales, éstas podrán formular querrela para la persecución del delito de defraudación fiscal con independencia de que el contribuyente cubra las contribuciones adeudadas junto con sus accesorios.



Si un contribuyente informó a la autoridad fiscal la omisión del pago de contribuciones, que en ese momento no habían sido determinadas por la autoridad, y le propuso cubrirlas mediante dación en pago, este acto no podrá considerarse como un pago espontáneo de las contribuciones.

Ahora bien, si con motivo de dicha información la autoridad fiscal inicia sus facultades fiscalizadoras emitiendo y notificando una orden de visita, y después de ello el contribuyente realiza el pago de la contribución y sus recargos, no puede considerarse que se actualice la excepción prevista en la legislación para que las autoridades fiscales no formulen querrela por el delito de defraudación fiscal.

CAPÍTULO IV

4. Potestad normativa tributaria en Guatemala

En Guatemala, una de las normas constitucionales que fundamenta el ámbito tributario, indudablemente, es el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo cual resulta bastante lógico dado a la importancia de su contenido: consagra el principio de auto imposición. El principio de auto imposición establece que únicamente los guatemaltecos, a través de sus representantes libre y democráticamente electos, pueden auto imponerse cargas o prestaciones coactivas o personal.

El principio de auto imposición se materializará a través de una ley, ya que representa la expresión máxima de la voluntad popular. De manera tal que, los guatemaltecos son quienes deciden gravar una capacidad contributiva determinada, siendo la ley el mecanismo o instrumento que utilizan los representantes para establecer un tributo.

A la exigencia de que la creación de todo tributo venga establecido en una ley, se le conoce como principio de legalidad tributaria, al cual también suele llamarse reserva de ley, llegando incluso a utilizarse como sinónimos. En la sociedad guatemalteca con frecuencia, suele decirse que en materia tributaria aquél principio sería el continente de otros dos principios, a saber: reserva de ley y preferencia de ley.

La reserva de ley constituye un juicio de valor que expresa el constituyente en el momento de elaborar la Constitución Política, disponiendo las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con rango de ley. Así, al incorporar la Constitución Política dicho juicio de valor, vincula al poder público, debiendo por consiguiente, obedecerlo. Por ello, no es posible hablar de reserva de ley sin una base constitucional, ya que no hay más reservas de ley que las establecidas por el constituyente.

La preferencia de ley, por su lado, expresa la misma idea que la reserva de ley, sólo que con un alcance más limitado. En este caso, el juicio de valor en vez de emitirlo el constituyente, lo emite el legislador ordinario, quien a través de una norma jurídica con rango de ley, dispone las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con el mismo rango.

Por consiguiente, la preferencia de ley únicamente vincula a la administración pública, la cual por mandato del legislador ordinario tiene vedado desplegar su potestad reglamentaria en aquellas áreas o materias que dicho legislador ha reservado a la ley.

La preferencia de ley a diferencia de la reserva de ley, no vincula al legislador ordinario, quien puede cambiar su juicio de valor y eliminarla: tan legislador es el legislador de la actual legislatura, o sea el que establece la preferencia de ley, como el de la futura legislatura, pudiendo este último, sí lo considera oportuno, eliminar la preferencia de ley establecida por su colega legislador. En fin, la reserva de ley por ser una exigencia constitucional, vincula al legislador y a la potestad reglamentaria de la administración

pública, mientras que la preferencia de ley, por ser una exigencia legal, vincula únicamente a la potestad reglamentaria de la administración pública.

La exigencia que todo tributo venga establecido en una norma jurídica con rango de ley, necesariamente abre la discusión en cuanto a su alcance. En este sentido, en la doctrina tributaria y financiera suele señalar varios tipos de reserva de ley: la absoluta y la relativa.

Los elementos fundamentales del tributo son: el hecho imponible y los sujetos activo y pasivo, entendiendo que a partir de una buena delimitación de los mismos, es factible establecer los restantes elementos del tributo, esencialmente los cuantitativos.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República, señala la cuestión al prever en forma expresa los elementos del tributo que necesariamente deben estar incluidos en una ley.

En este orden de ideas, vale la pena traer a colación que en esta cláusula constitucional el constituyente guatemalteco no aludió a los elementos del tributo, y se refirió a las bases de recaudación, seguramente por que en el Artículo 239 de la Constitución Política, además de los elementos del tributo, se incluyen otros institutos tributarios, que aunque no se relacionan directamente con el tributo, inciden en la cuantía de la recaudación de los mismos, tal es el caso de los recargos, la responsabilidad solidaria, las infracciones y sanciones.

Debido a esta cláusula constitucional, las bases de recaudación constituyen un concepto recurrente en el derecho tributario guatemalteco, aunque en realidad no se conozca exactamente, a que se refirió precisamente con ellas el constituyente. Por ello, resulta más que legítimo.

4.1. Bases de recaudación

“Las bases de recaudación son los lineamientos que deben seguir el poder público en general y el tributario en particular, para cobrar legalmente los impuestos, arbitrios o contribuciones especiales, ya sea en forma voluntaria o coactiva”.¹⁷

Así, de la puesta en escena de las bases de recaudación, surgirá la obligación de pago del tributo, y con ella su recaudación. Las bases de recaudación, pues, constituyen los medios o elementos que permitirán cobrar el impuesto, arbitrio o contribución especial, ya que a fin de cuentas, el significado etimológico de recaudar es cobrar.

Para recaudar el impuesto, arbitrio o contribución especial, el poder público deberá ceñirse a las bases de recaudación establecidas en la Constitución Política, de lo contrario, el producto de lo recaudado podría constituir una exacción ilegal. Una vez delimitado el significado de las bases de recaudación corresponde determinar, a la luz de la doctrina científica analizada, el tipo de reserva de ley que contendría el Artículo 239 de la Constitución Política.

¹⁷ Villegas Lara, Hector Edmundo. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág 23.

En este orden de ideas, lo primero que se tiene que señalar es que en las bases de recaudación establecidas en la cláusula constitucional, se incluyen tanto elementos del tributo como otros institutos jurídicos tributarios, en otras palabras, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala somete a reserva de ley no sólo a los elementos cuantificadores y a otros institutos que aunque previstos en la legislación tributaria, ni califican, ni cuantifican el tributo.

La consecuencia inmediata de extender la reserva de ley a institutos tributarios ajenos a los elementos del tributo, es el fortalecimiento de la posición del obligado tributario, ya que con tal extensión, el constituyente impidió a las distintas potestades normativas, incidir en esferas de actuación reservadas a la ley. Así, resulta que el mandato del constituyente vincula al poder público en general, ya que la administración pública a través de su potestad reglamentaria, no puede modificar las bases de recaudación establecidas en la ley, y al tributario en particular, pues el legislador tributario no puede aprobar un impuesto, arbitrio o contribución especial, sin observar las mismas, de lo contrario ambos incurrirán en inconstitucionalidad.

4.2. El ámbito reglamentario tributario guatemalteco

Una vez calificada la reserva de ley contenida en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala como absoluta, corresponde determinar si aún con ella, es posible hablar de una colaboración reglamentaria en el ámbito tributario.



En principio, no tendría por qué prejuizgarse, pues si bien es cierto que la cláusula constitucional, somete a reserva de ley a institutos que en principio son ajenos al tributo propiamente dicho, también lo es que su amplitud no es tal que pudiera enervar una colaboración reglamentaria en este ámbito, Lo que en su caso exigirá esta reserva absoluta de ley, será una mayor cautela en el ejercicio de la potestad reglamentaria, ya que como resulta evidente, su titular habrá de observar, quizás, más límites expresos que es bastante reglamentaria en este aspecto, pero no al grado que impida una colaboración reglamentaria.

Prueba de lo anterior, es el párrafo final del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual al configurar los principios de preferencia de ley y jerarquía normativa, expresamente prevé la colaboración reglamentaria en materia tributaria, la cual limita a la creación de procedimientos administrativos tributarios que permitan, sin contradecir, tergiversar o contradecir las bases de recaudación, la recaudación de los tributos. La colaboración reglamentaria es desarrollada por los artículos 2 y 3 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

El ordenamiento jurídico guatemalteco, reconoce una colaboración reglamentaria en materia tributaria, por lo que será la delimitación de su alcance la que podría ofrecer algún inconveniente, sobre todo en lo que a bases de recaudación se refiere, ya que al establecerlas el constituyente utilizó una redacción que permitiría interpretar que aquellas no serían las únicas que podrían venir establecidas en una ley, por lo que podrían haber establecido una cláusula de mínimos, y por consiguiente, susceptibles

de superación. Tal conclusión se extrae de los amplios términos en que está redactada la frase final del primer párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.3. Establecimiento de las bases de recaudación

El Congreso de la República, ostenta la potestad normativa tributaria originaria, y por consiguiente, es quien podría incluir en la ley bases de recaudación distintas a las establecidas en el Artículo 239 de la Constitución Política.

No obstante, la anterior no es la única perspectiva desde la que se podría abordar la presente cuestión, existiendo al menos dos más:

a) La de los municipios, que detentan la potestad normativa tributaria derivada, la cual ejercen principalmente a través de Acuerdos y Ordenanzas Municipales, es decir, vía la potestad reglamentaria que la Constitución Política les reconoce. Tales disposiciones, no tienen rango de ley, lo cual las excluye definitivamente.

b) La de la jurisprudencia constitucional, que aparte de la ley, sería el único escenario posible en el que podrían verse ampliadas las bases de recaudación. En este sentido, la Corte de Constitucionalidad a través de sus fallos, podría requerirle progresiva e indirectamente al legislador tributario, la extensión de la reserva de ley a otras bases de recaudación.

Y las bases de recaudación son susceptibles de ser superadas o mejoradas en forma directa por el legislador, e indirecta por la jurisprudencia. Dado el alcance tan amplio conferido al término bases de recaudación, puede erigirse como base de recaudación, cualquier instituto tributario que tuviera una incidencia en la recaudación tributaria, por ejemplo, las retenciones.

No obstante, cabría argumentar que la situación descrita no vincula al legislador, ya que su juicio de valor en cuanto a una preferencia de ley podría variar, debido a que es libre de establecer las bases de recaudación que estime convenientes, salvo desde luego, las que expresamente exige la Constitución Política, sobre las cuales su libertad normativa no tiene ningún margen de decisión, debiendo consignarlas obligadamente en la ley.

Sin embargo, el debate planteado, no puede dilucidarse sin considerar un elemento más relativo al principio de seguridad jurídica, el cual generaría en el obligado tributario la legítima expectativa de que las bases de recaudación establecidas en adición a las que exige la Constitución Política, vinieran siempre determinadas en normas jurídicas con rango de ley.

No sería razonable que el legislador tributario, después de establecer bases de recaudación adicionales en normas jurídicas con rango de ley, dejara de hacerlo, dejando el camino libre a la administración tributaria.

En este sentido, cabe señalar que la Corte de Constitucionalidad ha sostenido que un beneficio tributario no puede ser excluido del ordenamiento jurídico en forma arbitraria o discriminatoria.

La razonabilidad de la Corte de Constitucionalidad, podría amparar que las bases de recaudación establecidas en adición a las que exige la Constitución, vinieran siempre determinadas por normas jurídicas con rango de ley, con lo cual, se tiene que reconocer que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, contendría una reserva de ley que además de absoluta, sería progresiva, ya que podría ir paulatinamente incluyendo otras bases de recaudación.

De manera que, quien ejerza la potestad reglamentaria en materia tributaria, deberá tener cuidado en no contradecir, tergiversar o modificar, las bases de recaudación, sean las establecidas por la Constitución Política, por el legislador, o por la jurisprudencia.

4.4. Potestad normativa tributaria originaria y derivada

La importancia del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala no se limita a plasmar el principio de auto imposición; las implicaciones que en derecho tributario tiene esta cláusula constitucional, van más allá. Por eso, se concibe como uno de los pilares sobre los cuales descansa el sistema tributario.

La configuración de Guatemala como Estado centralista o centralizado, llevaría a pensar que es ocioso abordar la cuestión de la distribución de la potestad tributaria, sobre todo si de su análisis toma como fundamento de aquella la frase inicial del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.5. Cláusulas constitucionales de la potestad normativa tributaria

En el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el constituyente en vez de referirse a los tributos en general, optó por referirse a las categorías tributarias en particular: impuesto, arbitrio y contribuciones especiales; opción por la cual también se decantó en el artículo 171 del mismo cuerpo legal, el cual específicamente se refiere a los impuestos. Como resulta evidente, en estas disposiciones constitucionales, falta cualquier referencia a la tasa.

Con relación a la tasa, rápidamente se puede decir que desde el albor del derecho tributario moderno, fue considerada por la doctrina tributaria más autorizada como un tributo.

“No obstante que a pesar que desde el punto de vista científico, las tasas son una de las categorías tributarias incluidas en la clasificación científica de los tributos, en el ordenamiento jurídico tributario no existe una norma jurídica con rango de ley que indique lo que se tiene que entender por tasa”.¹⁸

¹⁸ **Ibid**, pág 27.

Dada esta omisión, ha sido la Corte de Constitucionalidad la que a través de sus fallos, ha venido perfilando el lugar que ocupa la tasa en el ordenamiento jurídico, llegando a decir que la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado a favor del contribuyente; considerándose como elemento esencial del tributo a la tasa, y que su producto se destine a la necesidad del servicio público que constituye la causa jurídica de la obligación.

El hecho que la tasa no figure en el Artículo 239 de la Constitución Política, elimina la posibilidad de que el Congreso de la República pudiera aprobarlas, es decir, no tendría la competencia para hacerlo. Tal situación cobra todo el sentido del caso cuando se interpreta en conjunto a la Constitución Política, la cual además de mencionar a las tasas en su Artículo 260, confiere al municipio en el Artículo 261 la competencia para crearlas, pues si la aludida entidad territorial está facultada para eximir el pago de la tasas, también lo está para establecerlas.

En fin, el Artículo 239 de la Constitución Política al enumerar categorías tributarias distintas a las tasas, y al mencionarlas en los artículos 260 y 261, además de reconocer la potestad tributaria del Congreso de la República, hizo un reparto competencial de la misma entre el Estado central y el municipio: El Congreso de la República de Guatemala es el órgano competente para establecer impuestos y contribuciones especiales y el municipio para crear tasas. Con lo cual, el Artículo 239 de la Constitución, se perfilaría también como una cláusula de distribución de competencias,

extremo que constituiría una finalidad no explorada de la apuntada norma constitucional.

Como podrá apreciarse, en el párrafo que antecede deliberadamente se omite cualquier referencia a los arbitrios, principalmente porque no se considera que constituyan una categoría tributaria autónoma en el ordenamiento jurídico tributario. Sin embargo, su enumeración a la par del impuesto, siembra la duda en cuanto a su naturaleza jurídica.

Al respecto, técnicamente el arbitrio constituye un impuesto, ya que en la descripción o configuración de su hecho imponible, está ausente cualquier referencia a una actividad estatal, situación que por excelencia califica al impuesto, tal como acertadamente lo pusiera en evidencia el legislador del en su definición de impuesto. La anterior postura, pareciera que también es compartida por el propio legislador, quien al referirse al arbitrio, lo definió como el impuesto decretado a favor de una o varias municipalidades.

En otras palabras, el arbitrio es el impuesto que crea el Estado central para que sea gestionado, liquidado y recaudado por un municipio. Por ello, la única nota característica que podría atribuírsele al arbitrio, sería que es aprobado en beneficio de un municipio, lo cual en todo caso, lo calificaría como un tipo de impuesto, pero nunca como una categoría tributaria autónoma, pues a fin de cuentas ni el constituyente ni el legislador guatemalteco, crearon un nuevo tipo tributo.



Por su lado, el Artículo 255 de la Constitución Política de la República a parte de evidenciar la sujeción de la potestad de captar recursos tributarios de los municipios al principio de legalidad, pone de manifiesto el sometimiento de la potestad normativa tributaria local a la del Estado central, razón por la cual, la potestad normativa tributaria del Estado es originaria, y la los municipios es derivada. La consecuencia inmediata de este sometimiento, es que el poder tributario local para su ejercicio legítimo, precisa de la previa existencia de una ley, pues a la luz de las normas analizadas no cabe captación de recursos tributarios municipales sin ley.

Así las cosas, la ley habilitará y servirá de fundamento a la potestad tributaria local, y será a partir de ella que tal potestad se podrá ejercer y desarrollar. Sobre ese andamiaje jurídico, el municipio debería ejercer su poder tributario a través de la potestad reglamentaria que la Constitución Política le atribuye, esto es, por medio de normas, jurídicas con rango infralegal.

La reserva de ley como la preferencia de ley constituyen juicios de valor en cuanto a la jerarquía de las normas que habrían de regular determinadas áreas o materias. En la reserva de ley el apuntado juicio lo realiza el constituyente en la Constitución Política mientras que en la preferencia de ley lo efectúa el legislador en una ley ordinaria. Por ello, la reserva de ley vincula al legislador y a la potestad reglamentaria de la administración pública, mientras que la preferencia de ley únicamente a la potestad reglamentaria de la administración pública.



El Artículo 239 de la Constitución Política consagra una reserva absoluta de ley en materia tributaria, ya que además de exigir que los impuestos y contribuciones especiales y sus elementos esenciales y cuantificadores vengan establecidos en normas jurídicas con rango de ley, extiende tal requisito a institutos que aunque previstos en la legislación tributaria, no califican ni cuantifican el tributo, tal como la responsabilidad solidaria y las infracciones y sanciones tributarias.

Las bases de recaudación son los lineamientos que debe seguir el poder público en general y el tributario en particular, para cobrar legalmente los impuestos o contribuciones especiales, ya sea en forma voluntaria o coactiva, pues de su aplicación surgirá la obligación de pago del tributo, y con ella su recaudación. Las bases de recaudación establecidas en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala son mínimas, por consiguiente, susceptibles de ser superadas directamente por el legislador tributario e indirectamente por la jurisprudencia constitucional.

En este sentido, la doctrina de la razonabilidad desarrollada por la Corte de Constitucional, constituye un fundamento jurídico suficiente para extender la reserva de ley a elementos o institutos tributarios no contemplados como bases de recaudación por el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



CAPÍTULO V

5. Análisis legal de la persona jurídica como sujeto activo de la defraudación fiscal

El tipo penal se refiere a toda contribución, por lo tanto incluye a los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. La omisión en cualquiera de estos conceptos es constitutiva del delito de defraudación fiscal.

5.1. Defraudación tributaria

El Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 358 "A": "Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error 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 se haya cumplido aquellas".

5.2. Casos especiales de defraudación tributaria

El Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 358 “B”: “Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el Artículo anterior.

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio, o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos timbres u otros medios de control tributario, así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
4. 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 está autorizado por la Administración Tributaria, con el animo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.

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

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

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

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

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

5.3. Elementos del delito

Los elementos de la defraudación fiscal son los siguientes:

- a) Uso de engaño.
- b) Aprovechamiento de errores para obtener un beneficio indebido.
- c) Omitir total o parcialmente el pago de una contribución.

5.4. Deduciones falsas

“Se refiere al delito de defraudación fiscal realizado de manera específica en las declaraciones fiscales y se comete cuando en tales declaraciones se presentan deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados”.¹⁹

Se trata de aquellas deducciones que realiza una persona, las cuales no son reales o verdaderas, esto es, derivan de simulaciones.

¹⁹ Aquino, Miguel. **Derecho penal tributario**, pág 21.

Caso distinto es el de las deducciones improcedentes, en donde sí sucedieron los actos que les dieron lugar, pero el contribuyente no cuenta con los comprobantes necesarios para acreditarlas.

Puede darse el caso en el cual el contribuyente realice deducciones falsas pero que éstas no generen la omisión en el pago de contribuciones. En este supuesto no se comete delito alguno, pues no se obtiene ningún beneficio, ni se causa ningún perjuicio al fisco.

El delito de defraudación fiscal genérico es un delito distinto al delito de defraudación fiscal con características y elementos propios y diversos entre sí. Por tanto, no es posible considerar que se trata del mismo delito con grados distintos.

Por su parte, el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona, con uso de engaños o al aprovechar errores, omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma.

5.5. Defraudación fiscal equiparada

Para que se configure este delito, basta que materialmente en las declaraciones fiscales presentadas se consignen deducciones falsas o ingresos menores a los realmente percibidos.

Por tanto, para el caso de declaraciones presentadas a nombre y por cuenta de personas morales, comete el delito de defraudación fiscal equiparada quien despliegue la conducta señalada, independientemente de que tenga o no algún poder o facultad por parte de la empresa.

La consumación del delito previsto en esta fracción acontece cuando se consignan en las declaraciones fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes, por lo que la conducta descrita, por sí sola, es suficiente para acreditar el cuerpo del delito, sin que se requiera que se cause resultado alguno, por ejemplo, que se provoque alguna afectación al fisco.

“El delito equiparable a la defraudación fiscal se comete cuando la persona física realice, en un ejercicio fiscal, erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no pueda comprobarle a la autoridad fiscal el origen de dicha discrepancia”.²⁰

Se considera como delito equiparado a la defraudación fiscal y se sanciona con las mismas penas, a quien omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado. En relación con este ilícito deben considerarse los siguientes aspectos:

²⁰ **Ibid**, pág 23.

- a) La persona que retenga o recaude debe estar obligado por alguna norma realizar tales actividades.

- b) Debe acreditarse que la persona efectivamente retuvo o recaudó determinadas cantidades por concepto de contribuciones.

- c) El no recaudar o retener contribuciones no es constitutivo de delito, a pesar de que se tenga la obligación de hacerlo y que se sea responsable solidariamente por tales cantidades ante el fisco.

- d) La conducta delictiva consiste en una omisión de no enterar al fisco de las cantidades recaudadas o retenidas en los plazos que establezca la legislación.

Por lo anterior, el retenedor o recaudador debe observar en términos de la ley, cómo y cuándo debe enterar las contribuciones al fisco.

El delito se comete en el momento en que transcurre el plazo para enterar las contribuciones, sin que se efectúe dicho entero. No es necesario que se realice algún otro acto.

Por esta razón no hay lugar a la tentativa de delito, ya que por el simple vencimiento del plazo establecido en la ley para el entero de las cantidades retenidas o recaudadas, se configura la ilicitud.

Este caso de defraudación fiscal equiparada, puede causar confusión en relación con la calificativa del delito genérico que se refiere a la omisión de contribuciones retenidas y recaudadas.

Otro de los supuestos del delito equiparable a la defraudación fiscal se configura cuando una persona física o moral se beneficie sin derecho, de un subsidio o estímulo fiscal. Este caso supone la presencia del engaño por parte de quien comete el delito, al igual que sucede en el delito genérico.

Aquel contribuyente que simule uno o más actos o contratos obteniendo así un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal será sancionado con las penas del delito de defraudación fiscal.

5.6. Estudio legal de la persona jurídica como sujeto activo de la defraudación fiscal en la legislación guatemalteca.

El engaño del que se valga el contribuyente para la comisión del delito o el tipo de error del que se aproveche el contribuyente, dependerá de la contribución de que se trate, pues esto atiende a: el hecho o situación que genera cada contribución, quién la calcula, cómo se calcula, qué documentos se utilizan para su pago, cómo se paga, cuándo se paga.

Los deberes formales del sujeto activo consisten en las disposiciones de la ley o reglamentarias y aun las que prevé las autoridades de aplicación de las normas fiscales, para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos.

Cuando el contribuyente u otro sujeto obligado a declarar, presenta la declaración jurada interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley, valora también el contenido de esos hechos económicos según las pautas legales y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.

Así la declaración jurada sería una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado y sustituiría la determinación por parte de la administración pública. La declaración jurada es siempre un deber que se dirige a la administración.

El acto de determinación es un acto de la administración fiscal por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley reconociendo un hecho imponible en sus diferentes aspectos.

Hay tres clases:

- a) La que surge del contribuyente.
- b) La que surge de la colaboración entre el contribuyente y la administración

c) La que realiza la administración.

Es lógico admitir y consagrar el secreto de la información que los contribuyentes dan a la administración mediante la presentación de su declaración jurada.

Sobre la base cierta de la administración se conocen todos los antecedentes relacionados con los presupuestos de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, y ello ocurre en general cuando el contribuyente o terceros presentan su declaración jurada.

La determinación con base presunta es el cálculo que realiza la administración con base en presunciones o indicios, aplicando coeficientes generales con relación a la actividad de un mismo género y al giro del contribuyente. Además se establecen procedimientos especiales como el sistema de punto fijo, cálculo con base en lo tributado por otro impuesto, etc.

El acto de determinación es un acto unilateral de la administración y como tal debe revestir todos los elementos de los actos. El acto de administración no tiene formas extrínsecas que cumplir. Como mecanismo para intensificar la lucha contra la defraudación fiscal se acude al derecho penal consagrandose estas conductas defraudatorias al fisco no como meras infracciones sino como verdaderos delitos, es decir como acciones disvaliosas merecedoras de penas. Se ideó así una significativa política criminal tributaria y se tipificaron diversas conductas que atentaban contra la actividad financiera del Estado.



El derecho de los administrados a efectuar consultas al organismo encargado de la administración tributaria es el medio más idóneo y apropiado del que disponen para conocer con claridad y suficiencia la opinión fiscal respecto de las cuestiones vinculadas con obligaciones materiales o procedimentales y, de esa forma, acotar el riesgo de vaguedades imprecisiones arbitrariedades y conceptos normativos no claros, que atentan contra la certeza y estabilidad, en la relación tributaria. La administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta.

Los elementos caracterizadores de la consulta a efectos de que resulte un instrumento apto para fortalecer la certeza jurídica en las relaciones fisco contribuyente son: la respuesta del fisco que debe tener para las partes el valor de cosa juzgada, no impidiendo, en caso de resultar necesario, el cambio de posturas interpretativas, pero que rigieran hacia el futuro; la respuesta fiscal vinculante en donde el fisco se debe vincular a la respuesta vertida en la consulta, esto es que su actuación posterior respecto a los aspectos relacionados con la misma debe respetar a ultranza el criterio adoptado para elaborar la respuesta a la consulta. Este resulta ser un punto de gran relevancia puesto que si el fisco no se obliga con la respuesta podría ocurrir que en una verificación posterior realizada al contribuyente le aplicara un criterio distinto; oportunidad de la interposición de una consulta y la misma puede realizarse en cualquier momento por el contribuyente, si es realizada durante una inspección o un proceso de determinación de oficio no suspende el mismo; carácter del acto fiscal en donde la constestación de la consulta constituye un acto administrativo de carácter individual que solamente se refiere a la situación particular planteada por el consultante, pero que sienta un precedente respecto a situaciones similares;



temporalidad de la respuesta ya que el contribuyente-consultante debe obrar en consecuencia a la agilidad del procedimiento que es imprescindible; actuación del fisco respecto de los demás contribuyentes no consultantes ya que el criterio del fisco respecto de los demás contribuyentes no consultantes no puede variar si ellos están en una situación similar o idéntica puesto que ello implicaría que los contribuyentes no aprovecharan el sistema de consultas una vez sentada la posición del fisco; funcionarios autorizados a responder consultas y esta determinación depende de cada administración en general y es conveniente que sean funcionarios con determinada jerarquía en la línea; es necesario que el contribuyente establezca el carácter vinculante puesto que sino la administración podría darle a la misma el carácter de mera consulta; sostenimiento del criterio fiscal en forma unificada en donde los criterios adoptados por la administración deben manifestarse en forma sólida y lo más unificada posible, puesto que toda manifestación de la actividad fiscal formalizada administrativamente o no, también expresa una posición adoptada o un criterio a seguir; el contenido de la respuesta es obligatoria solamente para la administración y sostener lo contrario es un vínculo obligacional recíproco, e implicaría en algunos casos vulnerar los principios de legalidad, e igualdad; la administración no puede durante el período que transcurre desde el planteo hasta la respuesta aplicar sanciones por incumplimientos formales derivados de los hechos que se someten a consulta, salvo que la misma se efectúe con meros fines dilatorios.

La omisión total o parcial de alguna contribución se refiere, indistintamente, a los pagos provisionales o definitivos, o al impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

Tratándose de operaciones con recursos de procedencia ilícita igualmente se presume que se cometió el delito de defraudación fiscal e incluso se pueden perseguir simultáneamente ambos delitos.

El segundo supuesto para la comisión de la defraudación fiscal es el obtener un beneficio indebido. Este caso se puede presentar, por ejemplo, si el fisco efectúa una devolución errónea de impuestos sin que el contribuyente aclare o devuelva dicha cantidad o si un contribuyente solicita la devolución de impuestos de forma engañosa.

El delito de defraudación fiscal se consuma en el momento en que se omite pagar la contribución correspondiente. Por ejemplo, cuando se presenta la declaración al fisco federal en la que se utilizan engaños para omitir el pago de contribuciones. Este aspecto resulta relevante para el tema de la prescripción de la acción penal.

Hay una serie de conductas que se consideran equiparables al delito de defraudación fiscal: consignar en las declaraciones fiscales deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes; para las personas físicas que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente o estén dedicadas a actividades empresariales, cuando realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no comprueben a la autoridad fiscal el origen de dicha discrepancia; omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado; beneficiarse sin derecho, de un subsidio o estímulo fiscal; simular uno o más actos o



contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco; omitir presentar la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Es esencial el análisis legal de la persona jurídica como sujeto activo de la defraudación fiscal en la legislación guatemalteca, para así determinar claramente la importancia jurídica de eliminar la simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier forma de engaño, que induzca a error a la administración tributaria guatemalteca.

CONCLUSIONES

1. No se analiza correctamente el delito de defraudación fiscal en la legislación guatemalteca ni al sujeto activo del mismo al ser el delito cometido por quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco permitiendo con ello una serie de irregularidades en la administración pública guatemalteca.
2. El inadecuado estudio jurídico y legal de la comisión del delito de defraudación fiscal en la sociedad guatemalteca, no ha permitido calificativas al delito y otras conductas consideradas como equiparables a la defraudación fiscal que sancionen a los responsables de su comisión y de la intención de conducirse con falsedad valiéndose de artificios contra el fisco.
3. El encubrimiento actual con la finalidad de encubrir la omisión del pago total o parcial de alguna contribución, o bien, obteniendo un beneficio indebido por parte del sujeto activo permite que exista defraudación fiscal y engaño, pretendiendo que las obligaciones fiscales se cubrieron de manera correcta u ocultando que cierto beneficio no es el correspondiente.
4. El desconocimiento de los elementos que informan el delito de defraudación fiscal se comete necesariamente de forma dolosa, esto es, el contribuyente, teniendo pleno conocimiento de lo que hace, utiliza los medios necesarios para



presentar hechos falsos como verdaderos o bien, para tomar ventaja del fisco en caso de que éste se encuentre en estado de error.



RECOMENDACIONES

1. Que las autoridades del Organismo Judicial, analicen el delito de defraudación fiscal regulado por la legislación guatemalteca, así como al sujeto activo del mismo para que no se sigan cometiendo engaños, omisiones totales o parciales al pagar contribuciones y obtener beneficios indebidos con perjuicio del fisco; permitiendo con ello irregularidades en la administración pública de Guatemala.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene que señalar que el delito de defraudación fiscal en la sociedad guatemalteca no ha permitido calificativas al delito y a conductas consideradas como equiparables a la defraudación fiscal, para así sancionar a los responsables de su comisión, así como también para eliminar cualquier intención de conducirse con falsedad valiéndose de artificios contra el fisco.
3. El gobierno de Guatemala, tiene que indicar que el encubrimiento en la omisión del pago total o parcial de alguna contribución por parte del sujeto activo para obtener un beneficio indebido permite la defraudación fiscal y el engaño al pretender que las obligaciones fiscales se cubran para obtener algún beneficio personal.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, señale el actual desconocimiento de los elementos que informan el delito de defraudación fiscal para que así se determine el papel del sujeto activo y del contribuyente, y no se



continúen utilizando hechos falsos como si fueran verdaderos o que se sigan tomando ventajas en relación al fisco.



BIBLIOGRAFÍA

- AQUINO, Miguel. **Derecho penal tributario**. México, D.F.: Ed. UNNE, 1998.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ariel, 1986.
- BORGES VEGAS, Carmen Luisa. **Defraudación fiscal**. Caracas, Venezuela: Ed. Nacional, 2006.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Ed. Orión, 2005.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Limusa, 1988.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero**. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 1985.
- FERNÁNDEZ MOLINA, Manuel. **Los tributos en el reino de Guatemala**. Guatemala: Ed. Piedra Santa, 1984.
- FOLCO, Carlos María. **Procedimiento tributario: naturaleza y estructura**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Rubinzal-culzoni, 2004.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina.: Ed. Ed. De Palma, 1980.
- GÓMEZ DE SILVA, Guido. **Breve diccionario etimológico de la lengua española**. México, D.F.: Ed. Harla, 1986.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1982.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús. **Derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Trillas, 1998.



RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México, D.F.: Ed. Harla, 1989.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1985.

VILLEGAS LARA, Héctor Edmundo. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Guatemala: Ed. Panamericana, 1997.

Legislación:

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

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 Municipal. Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-1992 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 26-1992 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.