

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



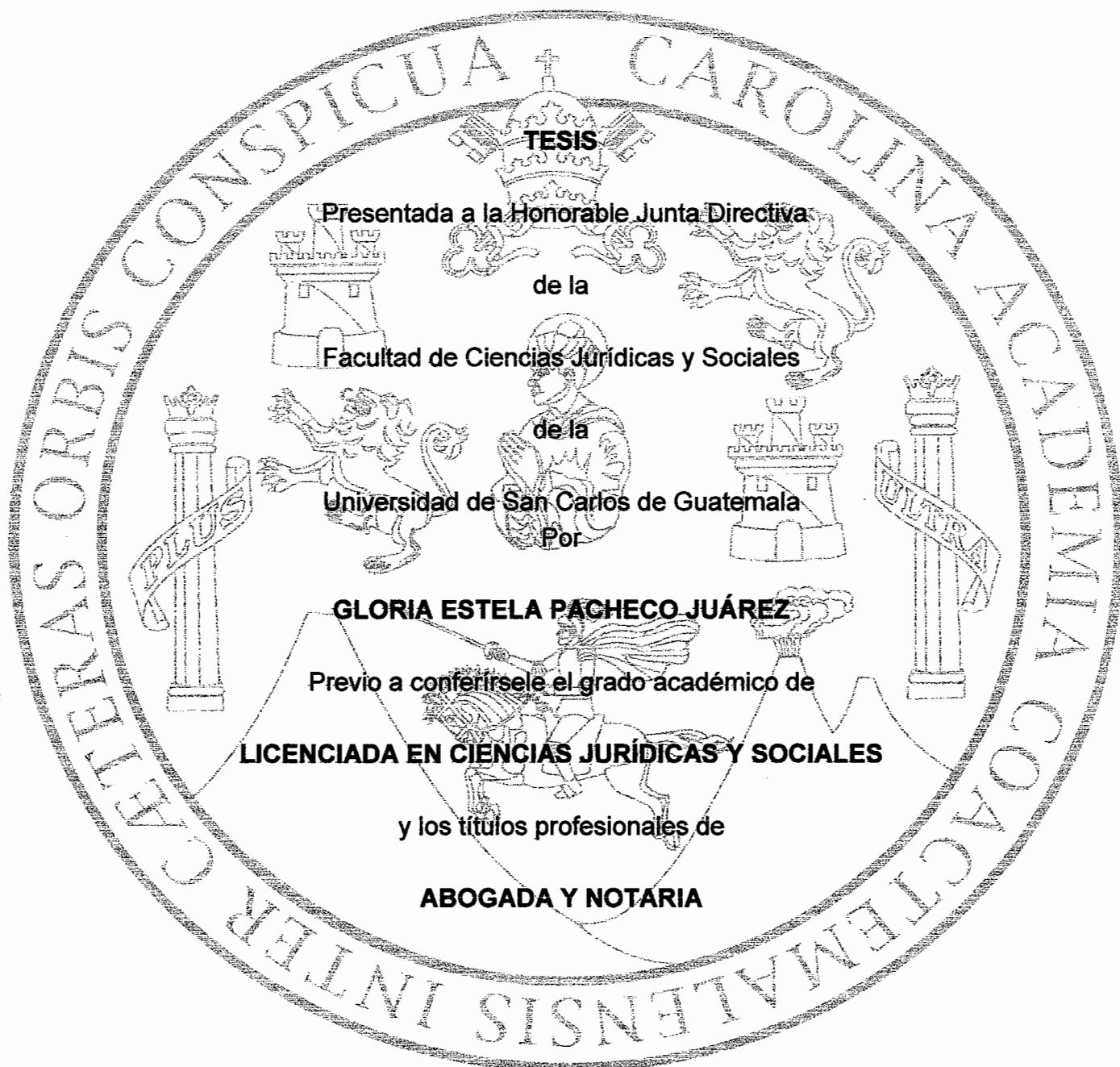
**EL FRAUDE DE LEY EN CASOS CONCRETOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

**GLORIA ESTELA PACHECO JUÁREZ**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2015**

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

**EL FRAUDE DE LEY EN CASOS CONCRETOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**



**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**GLORIA ESTELA PACHECO JUÁREZ**

Previo a conferirsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, octubre de 2015

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

|             |                                     |
|-------------|-------------------------------------|
| DECANO:     | MSc. Avidán Ortiz Orellana          |
| VOCAL I:    | Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil       |
| VOCAL II:   | Licda. Rosario Gil Pérez            |
| VOCAL III:  | Lic. Juan José Bolaños Mejía        |
| VOCAL IV:   | Br. Mario Roberto Méndez Alvarez    |
| VOCAL V:    | Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario   |
| SECRETARIO: | Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas |

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

|             |                                      |
|-------------|--------------------------------------|
| Presidente: | Lic. Rodolfo Giovanni Celis López    |
| Secretario: | Lic. Héctor David España Pinetta     |
| Vocal:      | Lic. Carlos Humberto De León Velasco |

**Segunda Fase:**

|             |                                       |
|-------------|---------------------------------------|
| Presidente: | Lic. Mario Estuardo Gordillo          |
| Secretario: | Lic. David Sentés Luna                |
| Vocal:      | Lic. Jaime Rolando Montealegre Santos |

**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)



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



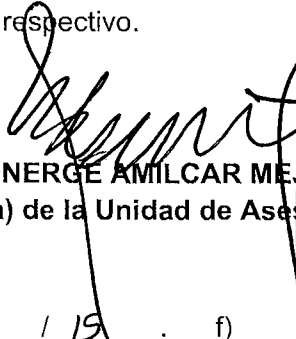
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 11 de marzo de 2015.

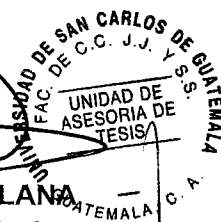
Atentamente pase al (a) Profesional, ONOFRE IVAN ALVAREZ HERRERA  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
GLORIA ESTELA PACHECO JUÁREZ, con carné 200515612,  
 intitulado EL FRAUDE DE LEY EN CASOS CONCRETOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA  
REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

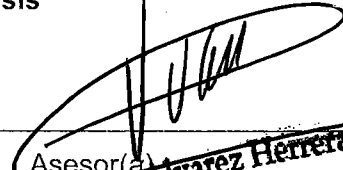
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

  
 DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 10 / 6 / 15 f)

  
 Asesor(a)  
**Onofre Ivan Alvarez Herrera**  
 ABOGADO Y NOTARIO

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala





*Onofre Iván Álvarez Herrera*

8ª. Calle 6-06 zona 1, 4º. Nivel Oficina 401  
Edificio Elma, El Portal  
Teléfono 55011952  
Ciudad d Guatemala



Guatemala, 07 de agosto de 2015

**FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES**



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora: \_\_\_\_\_

Firma: *Damaris*

**Dr. Bonerge Amilcar Mejía Orellana**  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

**Respetable Doctor Mejía:**

De manera atenta y respetuosa informo a usted sobre mi nombramiento como asesor de tesis de la estudiante **GLORIA ESTELA PACHECO JUÁREZ**, de quien declaro no ser pariente dentro de los grados de ley, sobre el tema intitulado **“EL FRAUDE DE LEY EN CASOS CONCRETOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA”**, por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad ya que trata sobre la utilización del fraude de ley dentro de la normativa jurídica que regula el impuesto sobre la renta.
- b) Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis, la inducción, la deducción y la síntesis, mediante los cuales la estudiante no sólo logró comprobar la hipótesis sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con los tributos, el fraude de ley en materia tributaria y la evasión fiscal que sufre la recaudación del impuesto sobre la renta.
- c) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector, asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- d) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.




*Onofre Iván Álvarez Herrera*

8ª. Calle 6-06 zona 1, 4º. Nivel Oficina 401  
Edificio Elma, El Portal  
Teléfono 55011952  
Ciudad d Guatemala

- e) En la conclusión discursiva, la estudiante expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez recomienda que se establezcan sanciones para los contribuyentes que valiéndose de la ley o burlando las normas establecidas, evitan cumplir con las normas tributarias, así como el fortalecer la administración tributaria para mejorar los sistemas de control.
- f) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.
- g) La estudiante aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que apruebo el trabajo de investigación emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

  
Lic. ~~Onofre Iván Álvarez Herrera~~  
Asesor de Tesis  
Colegiado No. 6708

**Onofre Ivan Alvarez Herrera**  
ABOGADO Y NOTARIO



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala




DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 09 de septiembre de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante GLORIA ESTELA PACHECO JUÁREZ, titulado EL FRAUDE DE LEY EN CASOS CONCRETOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. 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/srrs.

*[Handwritten signature]*



*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*

Lic. Avilán Ortiz Orellana  
**DECANO**






## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por todas las bendiciones, por los milagros diarios, por el amor, porque nunca estoy sola, pues siempre me acompaña.
- A MIS PADRES:** Por ser ejemplo de lucha y coraje, gracias por el amor que me han brindado y por el apoyo incondicional.
- A MIS HERMANOS:** Con amor fraterno.
- A MIS SOBRINOS:** Con todo el amor, en correspondencia al amor recibido, en especial a Karen Fernanda, Fernanda Annahi y Walter Rodrigo, como ejemplo de que todo lo que se propongan lo pueden alcanzar.
- A:** El Licenciado Luis Manuel Vásquez Vides, porque este título es en gran parte obra suya. Muchas Gracias.
- A:** Estefana, Waldemar, Marlon, Omar y Vinicio, primero compañeros de un mismo sueño, ahora amigos del alma.
- A:** Vivian y Annaly, amigas y hermanas.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser facilitadora de la enseñanza superior.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por formarme profesionalmente.





## PRESENTACIÓN

Para elaborar el presente trabajo de tesis se realizó una investigación que emplea el método deductivo inductivo, que pretende finalizar con el análisis de la utilización de figura del fraude de ley en la aplicación del impuesto sobre la renta, lo que deriva del derecho tributario.

El planteamiento inicial se realizó al observar, tanto por diferentes medios de comunicación como por los informes de las propias autoridades de la administración tributaria, los problemas en la recaudación tributaria, y de los planteamientos que el gobierno central informara a la población para paliar la crisis financiera, sobre todo de incrementar la carga tributaria

El objetivo general fue el analizar la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en el Libro I del Decreto 10-2012, del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, e identificar las normas que pueden ser utilizadas en la disminución de las cargas tributarias; este objetivo se llevó a cabo al señalarse las maneras en cómo algunas personas utilizan la figura del fraude de ley, es decir se valen de preceptos legales para disminuir o anular por completo sus obligaciones tributarias

Como objetivo específico fue planteado el de verificar si los términos evasión de impuestos y fraude de ley, son sinónimos o existen diferencias entre ambos términos, por lo que se llegó a la conclusión que no son sinónimos, pues el primer término es utilizar normas jurídicas para beneficio tributario, en este caso específico, y la evasión fiscal se presenta cuando se infringen los preceptos indicados en el ordenamiento jurídico.

En la presente tesis se evidencia la manera como algunas personas inescrupulosas utilizan la figura del fraude de ley para disminuir o anular la carga tributaria que les correspondería, específicamente en el impuesto sobre la renta.



## HIPÓTESIS

Para que el sector público pueda cumplir con los fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, es necesario contar con los recursos financieros correspondientes, sin embargo el país actualmente atraviesa por una crisis en el plano tributario, pues las redes de corrupción cometen delitos tributarios que afectan la dicha recaudación, a esto se suman las personas que valiéndose del propio ordenamiento jurídico evaden la carga tributaria que les es impuesta. La hipótesis que se desarrolla en el presente trabajo de tesis, es para estudiar los efectos del fraude de ley en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En la presente investigación se plantea la hipótesis siguiente: **La legislación apropiada permite que los contribuyentes utilicen el fraude de ley como una manera para poder evadir el cumplimiento de la carga tributaria impuesta por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

**La legislación apropiada permite que los contribuyentes utilicen el fraude de ley como una manera para poder evadir el cumplimiento de la carga tributaria impuesta por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

Se comprobó que existen contribuyentes que se valen de normas del sistema jurídico guatemalteco, para evitar el surgimiento de obligaciones tributarias, con ello incrementar sus ganancias, sin embargo se perjudica la recaudación fiscal, lo que conlleva una poca inversión en proyectos en beneficio de la población, así como que el gobierno al no contar con los recursos necesarios para su operación e inversión se plantee el incrementar las cargas tributarias, con lo que se perjudica todavía más al contribuyente que cumple con las obligaciones que la normativa tributaria le impone.



## ÍNDICE

|  | Pág.     |
|--|----------|
| <b>Introducción.....</b>   | <b>i</b> |
| <b>CAPÍTULO I</b>  |          |
| <b>1. Derecho tributario .....</b>                                     | <b>1</b> |
| 1.1. Definición.....   | 1        |
| 1.2. Antecedentes .....  | 3        |
| 1.2.1. Edad Antigua.....   | 3        |
| 1.2.2. Edad Media .....  | 4        |
| 1.2.3. Edad Moderna.....   | 5        |
| 1.2.4. Edad Contemporánea .....  | 5        |
| 1.3. Fuentes del derecho tributario .....                              | 5        |
| 1.3.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....         | 7        |
| 1.3.2. Jurisprudencia constitucional en materia tributaria .....       | 7        |
| 1.3.3. Los tratados internacionales .....                              | 8        |
| 1.3.4. La ley.....   | 9        |
| 1.3.5. Los reglamentos.....  | 10       |
| 1.4. Principios constitucionales del derecho tributario.....           | 11       |
| 1.4.1. Principio de legalidad y de reserva de ley .....                | 12       |
| 1.4.2. Principio de capacidad de pago.....                             | 13       |
| 1.4.3. Principio de equidad y justicia tributaria .....                | 14       |
| 1.4.4. Principio de no confiscación .....                              | 15       |
| 1.4.5. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación..... | 16       |
| 1.4.6. Principio de igualdad.....                                      | 18       |
| 1.4.7. Principio de irretroactividad de la ley .....                   | 19       |
| 1.4.8. Principio de generalidad .....                                  | 20       |



## CAPÍTULO II

|  |    |
|--|----|
| 2. Los tributos .....                              | 23 |
| 2.1. Antecedentes .....                            | 24 |
| 2.2. Características .....                         | 26 |
| 2.3. Clasificación .....                           | 27 |
| 2.3.1. Impuestos.....                              | 27 |
| 2.3.1.1. Características de los impuestos .....    | 29 |
| 2.3.1.2. Clasificación de los impuestos.....       | 30 |
| 2.3.2. Arbitrios .....                             | 31 |
| 2.3.3. Contribuciones especiales.....              | 32 |
| 2.3.4. Contribuciones especiales por mejoras ..... | 34 |
| 2.3.5. Tasas.....                                  | 35 |

## CAPÍTULO III

|  |    |
|--|----|
| 3. La obligación tributaria.....                     | 37 |
| 3.1. Relación jurídico-tributaria.....               | 37 |
| 3.2. Sujetos de la relación jurídica tributaria..... | 38 |
| 3.2.1. Sujeto activo.....                            | 39 |
| 3.2.2. Sujeto pasivo.....                            | 39 |
| 3.2.2.1. Contribuyente.....                          | 40 |
| 3.2.2.2. Responsables .....                          | 41 |
| 3.3. Objeto de la relación jurídica tributaria.....  | 41 |
| 3.4. Hecho imponible .....                           | 42 |



**Pág.**

|  |    |
|--|----|
| 3.5. Extinción de la obligación tributaria ..... | 43 |
| 3.5.1. Pago.....                                 | 43 |
| 3.5.2. Compensación .....                        | 45 |
| 3.5.3. Confusión .....                           | 47 |
| 3.5.4. Prescripción.....                         | 47 |
| 3.5.5. Exenciones.....                           | 50 |
| 3.5.6. Exoneraciones.....                        | 53 |

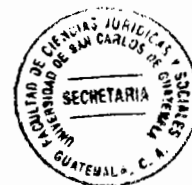
## **CAPÍTULO IV**

|  |    |
|--|----|
| 4. El fraude de ley y el impuesto sobre la renta.....  | 55 |
| 4.1. El fraude de ley.....   | 55 |
| 4.1.1. Antecedentes de fraude de ley.....  | 55 |
| 4.1.2. Concepto de fraude de ley .....   | 56 |
| 4.1.3. Naturaleza del fraude de ley.....   | 56 |
| 4.1.4. Fraude de ley en materia tributaria.....  | 57 |
| 4.2. Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta ..... | 59 |
| 4.2.1. Objeto del impuesto sobre la renta.....   | 60 |
| 4.2.2. Hecho generador del impuesto sobre la renta.....                                      | 60 |
| 4.2.3. Sujeto pasivo del impuesto sobre la renta.....  | 61 |
| 4.2.4. Exenciones.....   | 62 |
| 4.2.5. Regímenes del impuesto sobre la renta.....  | 63 |
| 4.2.5.1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas .....                        | 64 |

|   |    |
|---|----|
| 4.2.5.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades<br>lucrativas..... | 66 |
| 4.2.5.3. Renta del trabajo en relación de dependencia.....                              | 66 |
| 4.2.5.4. Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital .....                       | 67 |

## **CAPÍTULO V**

|  |           |
|--|-----------|
| 5. El fraude de ley en casos concretos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en la<br>República de Guatemala. .... | 69        |
| 5.1. Utilización de fraude de ley dentro del sistema jurídico guatemalteco .....                                   | 69        |
| 5.1.1. En derecho electoral .....  | 69        |
| 5.1.2. En el derecho laboral.....  | 70        |
| 5.1.3. En el derecho civil .....   | 71        |
| 5.1.4. Para evitar el pago de impuesto sobre la renta .....  | 71        |
| 5.2. Diferencia entre fraude de ley, elusión y evasión en materia tributaria .....                                 | 74        |
| 5.2.1. Fraude de ley tributario y elusión fiscal .....   | 74        |
| 5.2.1.1. Elusión por exclusión .....   | 76        |
| 5.2.1.2. Elusión por vacío de ley.....   | 76        |
| 5.2.2. Evasión fiscal .....  | 77        |
| 5.2.2.1. Infracciones tributarias.....   | 77        |
| <br><b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA .....</b>   | <br>81    |
| <b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>  | <b>83</b> |



## INTRODUCCIÓN

Actualmente el país atraviesa por una crisis en las dependencias gubernamentales y a decir de los funcionarios públicos, gran parte de esta crisis se debe a la falta de presupuesto esto como resultado de la pobre recaudación, lo que conlleva a que al finalizar del ejercicio fiscal se deban buscar otras fuentes de financiamiento para cumplir con algunas de las metas trazadas, lo que afecta a la población en general, pues además de los proyectos dejados de realizar se contrae deuda pública.

El presente trabajo de tesis consiste en un analizar la Ley del Impuesto Sobre la Renta, una de las principales fuentes de recaudación en el sistema tributario guatemalteco, con el objeto de evidenciar la manera de cómo algunos contribuyentes utilizan el fraude de ley en materia tributaria con el fin de evitar el cumplimiento de las obligaciones que imponen las leyes tributarias. Derivado de ello se cumplió con los objetivos trazados.

La hipótesis se comprobó, ya que a pesar de verificarse que el fraude de ley y la evasión fiscal son figuras diferentes, éstas son utilizadas por los contribuyentes inescrupulosos para evitar pagar el Impuesto Sobre la Renta, o bien para reducir el pago del mismo.

El presente trabajo de tesis está compuesto de cinco capítulos de la forma siguiente: El capítulo uno contiene la definición de derecho tributario, se realiza una descripción de sus antecedentes, y cuáles son sus fuentes así como los principios constitucionales de dicha rama del derecho; en el capítulo dos se presentan los tributos, se realiza un análisis de sus antecedentes, se presentan sus características así como su clasificación; en el capítulo tres, se presenta la obligación tributaria, así como la relación jurídico tributaria, los sujetos que intervienen dentro de ella, el objeto de dicha relación, así mismo se define el hecho imponible y las formas de extinción de la obligación tributaria en sus diferentes manifestaciones.





En el capítulo cuatro se plantea el fraude de ley y el Impuesto Sobre la Renta, del primer término se indican sus antecedentes, su concepto y su naturaleza, asimismo se analiza su utilización en materia tributaria, por su parte del Impuesto Sobre la Renta, se establece el objeto, el hecho generador, el sujeto pasivo y las exenciones así como los diferentes regímenes que la ley de dicho impuesto establece; finalmente, en el capítulo cinco, se realiza un análisis de la forma en que se utiliza el fraude de ley dentro del sistema jurídico guatemalteco, en especial en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la misma manera, se analiza si el fraude de ley y la elusión en materia tributaria, así como la evasión fiscal.

Para elaborar el presente trabajo de tesis, se utilizaron diferentes métodos de investigación, el analítico en el estudio de la figura del fraude de ley y como es empleada para evitar el cumplimiento de las obligaciones que fija la Ley del Impuesto Sobre la Renta; el sintético al analizar la forma como opera dentro del sistema jurídico guatemalteco el fraude de ley.

Con la presente tesis se espera que la información planteada colabore con el sistema tributario guatemalteco, ya que el mismo debe ser en beneficio de la población de este país, pues como sujeto activo de la obligación tributaria, el gobierno, es quien al realizar la recaudación de tributos, contrae la obligación de que dichos fondos sean bien administrados en favor del progreso y en beneficio de esta gran Nación.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

“El Estado es una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes”.<sup>1</sup> Esta definición que el objetivo del Estado es el bien público o bien común, el cual “consiste en ayudarse recíprocamente en la obtención del bien particular de cada uno”<sup>2</sup>. Es decir el bien de cada una de las personas que forman la población que compone el Estado.

Para alcanzar ese bien común es necesario que la sociedad contribuya con el sostenimiento del aparato gubernativo que administra los bienes del Estado, producto de ello surge el tributo y con él su estudio. Originalmente el derecho de hacienda o hacienda pública incluía el derecho financiero y el derecho tributario, y alguna veces se llegaba a confundir los términos derecho financiero, hacienda pública y derecho tributario; fue a mediados del siglo XX cuando tratadistas de distintos países separaron el derecho financiero y el derecho tributario, dos disciplinas diferentes pero que se encuentran muy relacionadas.

#### 1.1. Definición

Fernando Sainz de Bujanda citado por Gladys Monterroso, precisa que el derecho tributario:

---

<sup>1</sup> Porrúa Pérez, Francisco. *Teoría del Estado*. Pág. 198

<sup>2</sup> *Ibid.* Pág. 223

“Es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero”.<sup>3</sup>

Por su parte Dino Jarach citado por Héctor Belisario Villegas define al derecho tributario como “el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos”.<sup>4</sup>. Agrega el término principios pues esta rama del derecho también es integrada por principios e instituciones propias de la materia.

Gladys Monterroso en su obra define al derecho tributario como “la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídico Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos. Norma y crea instituciones que por su especial estructura son sui generis (sic) en el Derecho en general.”.<sup>5</sup> Esta definición reúne todos los aspectos que se consideran son esenciales en nuestro ordenamiento jurídico.

El objeto del derecho tributario es el estudio de los tributos, la relación jurídica que surge entre el sujeto activo y sujeto pasivo, así como la obligación tributaria y la liquidación de la misma, está integrado por el derecho tributario sustantivo y el derecho tributario formal.

---

<sup>3</sup> Ibid. Pág. 46.

<sup>4</sup> Belisario Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Pág. 207.

<sup>5</sup> Monterroso, Gladys. *Fundamentos financieros, finanzas públicas*. Pág. 47.

## **1.2. Antecedentes**

El Estado se origina con la organización del hombre primitivo en sociedad, como consecuencia de un proceso evolutivo sociológico, siendo uno de sus propósitos el bien público o bien común, paralelamente y para sostener las necesidades del Estado se originan los tributos.

### **1.2.1. Edad antigua**

García Vizcaíno, citada por Alveño Ovando expresa que “En Roma hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedentes de tributos modernos: por ejemplo, la “vicésima hereditatum” (impuestos sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre ventas, etc. También hallamos aquí antecedentes de extrafiscalidad de tributación, como el caso de los “ultra tributa”, creados por Catón el Censor, que debían contrarrestar la decadencia de las costumbres (los vestidos, las joyas y los carros cuyo valor fuera superior a 15.000 ases eran valuados por Catón, en la imposición patrimonial, diez veces más caros que su valor. Los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior por más de 10,000 ases eran tasados diez veces más caros que el precio de adquisición, además para tales patrimonios de lujo se aumentaba tres veces la cuota impositiva del ‘tributum’)”<sup>6</sup>

En Egipto se debía pagar tributo sobre animales y sobre cereales, se llegó a tributar incluso con trabajo físico, así como el tributo en dinero, como recibos de impuestos se utilizaban las piezas de cerámica.

---

<sup>6</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. Parte General. Pág. 157.

“Con la aparición de un Estado unificado en todo Egipto, en torno a 3100 a.C., los faraones crearon un sistema recaudatorio que cubría el conjunto del país, y que se apoyaba en una burocracia especializada y eficiente.”<sup>7</sup>

Por su parte en Grecia, la eisfora era un tributo sobre el capital, el cual era utilizado para financiar las guerras. La liturgia, era un impuesto que se cobraba con el fin de financiar las fiestas públicas.

### **1.2.2. Edad media**

En la edad media, la organización social se estructura a base de reinos y feudos, el señor feudal era el dueño de la tierra y brindaba protección a sus villanos a cambio de ello los villanos trabajaban la tierra y tributaban pagando un impuesto por alquiler de la tierra.

El impuesto era establecido por los monarcas y señores feudales, por lo que los tributos e impuestos se determinaban de acuerdo a las necesidades del señor feudal. En esta época no existió regulación alguna con respecto a los ingresos y gastos del Estado, por lo que prácticamente los tributos como se conocieron en la Época Antigua dejaron de existir”.<sup>8</sup> Es decir los tributos eran impuestos de manera antojadiza y sin ninguna consideración, lo importante era cubrir las necesidades del señor feudal, no importando las de los vasallos.

---

<sup>7</sup>[http://www.nationalgeographic.com.es/articulo/historia/secciones/8372/pago\\_los\\_impuestos\\_antiguo\\_egipto.html](http://www.nationalgeographic.com.es/articulo/historia/secciones/8372/pago_los_impuestos_antiguo_egipto.html). (Guatemala, 29 de abril de 2015).

<sup>8</sup> Monterroso, Gladys. Ob. Cit. Pág.8.



### **1.2.3. Edad moderna**

En la edad moderna surge el Estado como se conoce hoy en día, así como la propiedad privada y la división del trabajo, desaparece el estado feudal; surgen en este período la burocracia para recaudar y administrar los tributos. “El tributo recupera su naturaleza original, que es una prestación en beneficio del Estado, por medio del cual éste obtiene recursos para satisfacer sus necesidades económicas”.<sup>9</sup>

### **1.2.4. Edad contemporánea**

Con la Revolución Bolchevique y luego de la segunda guerra mundial surge el Estado benefactor, por lo que éste necesita de muchos más recursos para cumplir sus fines. Contrae así deuda pública, lo que a la fecha ha traído una serie de problemas a los gobiernos de la mayoría de países en el mundo, debido a lo cual la carga tributaria ha ido en incremento.

## **1.3. Fuentes del derecho tributario**

Las fuentes del derecho son las formas o modos como se manifiesta la norma jurídica, alude a los órganos con capacidad para crear derecho, esta capacidad también es otorgada por la ley, pues si estos órganos no estuvieran legalmente aptos para emitir normas, su creación sería ilegal.

---

<sup>9</sup> **Ibid.** Pág. 8.

En relación a las fuentes del derecho Alveño Ovando cita al connotado jurista García Máñez, “En la terminología jurídica tiene la palabra fuente tres acepciones que es necesario distinguir con cuidado. Se habla, en efecto, de fuentes formales, reales e históricas. Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. El término fuente histórica, por último, aplicase a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.), que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes”.<sup>10</sup>

En Guatemala y debido a que nuestro sistema jurídico proviene de los sistemas romano-germánico, la fuente primordial es la ley, así lo establece el Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial: “La Ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de la ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada”. Para el derecho tributario guatemalteco, esta norma tiene vital importancia, pues aplica principios de carácter constitucional.

El Código Tributario, que en su Artículo 2 indica que “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”.

---

<sup>10</sup> Alveño. **Ob. Cit.** Pág. 80



### **1.3.1. Constitución Política de la República de Guatemala**

En el ordenamiento jurídico guatemalteco la cima de la pirámide la ocupa la Constitución Política de la República de Guatemala que dicta los principios que rigen en todo el sistema jurídico, por ello es fuente principal y primordial para el derecho tributario. La propia Constitución Política de la República de Guatemala estatuye en el Artículo 175, que “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.” Este precepto regula el principio de jerarquía constitucional, lo cual obliga a todo el ordenamiento jurídico a obedecer las normas establecidas en ese cuerpo normativo.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se establecen principios que han de tutelar el derecho tributario, desde la creación de normas que instituyen impuestos hasta la limitación de la actuación de las autoridades frente a la población obligada al pago de impuestos, por lo cual los preceptos constitucionales son la base de la relación jurídico tributaria guatemalteca.

### **1.3.2. Jurisprudencia constitucional en materia tributaria**

Dentro de los sistemas de control que posee el ordenamiento jurídico guatemalteco, y sobre todo el control jurisdiccional que debe existir sobre las leyes y demás disposiciones, se encuentra el ejercido por la Corte de Constitucionalidad, máximo organismo en el control constitucional.



La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 268 que “La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismo del Estado”. Es por ello que la jurisprudencia constitucional tiene gran importancia, pues dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, la función del máximo tribunal constitucional es velar por el cumplimiento de la norma constitucional, lo que en materia tributaria proporciona seguridad jurídica a los sujetos pasivos que de alguna manera ven vulnerados sus derechos constitucionales y han debido acudir a la instancia del tribunal constitucional para que sus derechos sean reestablecidos.

Los fallos de la Corte de Constitucionalidad son vinculantes, en algunas ocasiones, únicamente para las partes del conflicto, sin embargo en otras ocasiones los fallos de este tribunal constitucional son de carácter general, por lo que tienen como consecuencia extraer del ordenamiento jurídico las normas que riñen con el texto constitucional.

### **1.3.3. Los tratados internacionales**

La Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados, establece la definición del término tratado como: “Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único en dos o más instrumentos conexos y cualquiera sea su denominación particular”.

Guatemala como todo país necesita, para que su economía sea competitiva, el suscribir tratados en materia comercial con otros países, los cuales no están exentos del tema tributario para evitar la doble o múltiple tributación.

Alveño Ovando cita a Francisco Villagrán Kramer: “La celebración de este tipo de convenios o tratados internacionales, permite, a través de un reparto ordenado de la facultad de gravar entre los Estados firmantes y de la adopción conjunta de métodos que permitan la eliminación de los efectos económicos de fenómeno, que los ingresos derivados de la actividad internacional sean gravados de una menor manera, se constituye a las economías de los países que permiten y propician su generación y se estimule el crecimiento de la actividad económica en beneficio de las distintas economías nacionales”.<sup>11</sup>

#### **1.3.4. La ley**

La principal fuente de derecho en el sistema jurídico guatemalteco es la ley, y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 153 “El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.”, así mismo la Ley del Organismo Judicial, en el Artículo 2 establece que “La Ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará.”

En materia tributaria la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239, preceptúa que:

---

<sup>11</sup> Ob. Cit. Pág. 86



“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”. Por lo establecido se aprecia que tanto los tributos ordinarios como extraordinarios, así como los arbitrios y contribuciones especiales deben seguir el proceso legislativo para que tengan fuerza de ley y no riñan con la Constitución Política de la República de Guatemala. La función para crear y emitir leyes es exclusiva del Congreso de la República, por delegación de la Constitución Política de la República de Guatemala, que en el Artículo 171 regula que entre las atribuciones le corresponde “a) Decretar, reformar y derogar las leyes”.

El proceso legislativo para la creación y emisión de una ley, principia con la iniciativa de ley, como lo estatuye el Artículo 174 de la Constitución Política de la República de Guatemala, “Para la formación de las leyes tienen iniciativa los diputados al Congreso, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral.

### **1.3.5. Los reglamentos**

Reglamento es “toda norma escrita dictada por la Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria. Los reglamentos son normas de rango inferior y subordinadas a la ley”<sup>12</sup> que en materia tributaria adquieren mayor importancia debido a que estos desarrollan los procedimientos para hacer efectiva toda ley tributaria.

---

<sup>12</sup> Fonseca-Herrero Raimundo, José Ignacio. **Ob. Cit.** Pág. 323

Es importante señalar que a través de los reglamentos se pueden establecer procedimientos que permiten poner en práctica la ley.

La Constitución Política de la República de Guatemala regula en el Artículo 239 que “Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”

#### **1.4. Principios constitucionales del derecho tributario**

Por principio entendemos que es “Razón, fundamento, origen. Causa primera. Fundamentos o rudimentos de una ciencia o arte. Máxima norma, guía”<sup>13</sup> Su etimología se deriva del latín “principium”, “principia”, es decir el inicio la raíz de donde proviene algo.

Lo anterior indica que los principios son la guía que debe seguir la normativa, estos principios se encuentran plasmados en la Constitución de todo Estado moderno; en el sistema jurídico guatemalteco la norma primaria y superior en jerarquía es la Constitución Política de la República de Guatemala, es pues en este cuerpo normativo superior que se establece el fundamento para la aplicación del derecho tributario, ya que se sientan las bases tanto de la función recaudadora del Estado, como los derechos que deben ser respetados al sujeto pasivo de la relación tributaria.

---

<sup>13</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág.

#### **1.4.1. Principio de legalidad y de reserva de ley**

Este principio proporciona la base del derecho tributario, se encuentra en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y establece que “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladores de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

Como se hace notar este es el principio básico en materia tributaria, pues en él se encuentran las bases para la creación de normas que contengan la obligación de tributar, las bases de la recaudación y los lineamientos a seguir para el cobro de los tributos.

“El principio de legalidad se refiere fundamentalmente a que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria esté consignado de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles a título particular, sino que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del estado (sic)”.<sup>14</sup>

El principio de legalidad y de reserva de ley establece que las normas tributarias serán emitidas exclusivamente por el Congreso de la República, limitando así la emisión de normas por las cuales se crean tributos. Regula además que los impuestos deben ser creados por una norma que haya seguido el proceso legislativo, evitando así que otras dependencias gubernativas creen impuestos indiscriminadamente.

#### **1.4.2. Principio de capacidad de pago**

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias, serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución Política de la República de Guatemala, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al Fisco”.

---

<sup>14</sup> Escobar Menaldo, Rolando. *Ibid.* Pág.8.

Este principio establece que se debe verificar que el sujeto pasivo tenga la solvencia económica para contribuir con los tributos y así hacer efectiva la norma que los impone.

“De acuerdo a la doctrina, el principio de capacidad de pago supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles. Se concluye según este principio que sólo se pueden gravar a los sujetos que tienen un patrimonio o ingreso capaz de soportar el impuesto. Se refiere al límite material o de contenido que debe tener el poder tributario.”<sup>15</sup>

#### **1.4.3. PRINCIPIO DE EQUIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA**

Se encuentra regulado en los Artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, citados anteriormente, en ambos preceptos establecen la obligatoriedad al Estado de crear tributos que sean justos y equitativos.

Recaséns Siches es citado por Alveño sobre el concepto justicia “el análisis de todas las doctrinas sobre la justicia, desde los pitagóricos hasta el presente, pone de manifiesto que entre todas las teorías se da una medular coincidencia: en concebir la justicia como regla de armonía, de igualdad proporcional, de proporcionalidad, entre lo que se da se recibe en las relaciones interhumanas, bien entre individuos, bien entre el individuo y la colectividad”.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Escobar Menaldo, Rolando. *Ibid.* Pág. 9.

<sup>16</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Ob. Cit.* Pág. 55.

Escobar Menaldo señala "El principio de equidad, señala Delgadillo Gutiérrez que "da universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación'. La doctrina coincide en identificar en el principio de equidad las dos premisas siguientes: a) dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y b) Dar un trato distinto para las circunstancias desiguales".<sup>17</sup>

Este principio debe ser observado por el poder legislativo al momento de crear leyes tributarias, acomodando los tributos con las distintas realidades de los futuros sujetos pasivos, para lo cual deben ser revisados los parámetros y diversos factores existentes a fin de que la carga tributaria afecte de la misma manera a los contribuyentes no importando sus capacidades económicas.

#### **1.4.4. Principio de no confiscación**

En el segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, aparece regulado este principio, y tomando en cuenta que el termino confiscación para Guillermo Cabanellas de Torres es la "Adjudicación que se hace al Estado, Tesoro Público o Fisco de los bienes de propiedad privada, generalmente de algún reo".<sup>18</sup>, esto significa que este principio trata de evitar que el Estado se adjudique bienes propiedad del sujeto pasivo por incumplimiento de las responsabilidades tributarias.

---

<sup>17</sup> Escobar Menaldo, Rolando. **Ob. Cit.** Pág. 11

<sup>18</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 68.



Trata de no afectar el patrimonio de los contribuyentes, viendo mermados sus bienes para cubrir la carga tributaria, es una garantía que establece la Constitución Política de la República de Guatemala para que no se vean afectados incluso la fuente de producción del contribuyente.

A decir de Gladys Monterroso, “Un tributo es confiscatorio siempre y cuando atente contra la capacidad de pago del contribuyente, o que afecte en gran medida su riqueza o sus bienes”.<sup>19</sup>

Un tributo es considerado confiscatorio cuando el sujeto pasivo no cuenta con los medios suficientes y para hacerlo efectivo debe disponer de parte de su patrimonio, pues la carga tributaria es muy alta como para poder cumplirla con las rentas que percibe.

#### **1.4.5. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación**

Es una garantía que se encuentra regulada en el segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual fue previamente citado. Este principio está claramente desarrollado al indicar que “Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición” de este texto constitucional se desprenden los elemento siguientes:

---

<sup>19</sup> Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 171.

- a) Un mismo hecho generador;
- b) Un mismo sujeto pasivo;
- c) Un mismo período de imposición;
- d) Se obliga a realizar dos o más veces el pago;
- e) El mismo evento o es decir el mismo tributo;

Por lo anterior al verificar que existe doble o múltiple tributación es necesario que se configuren todos estos elementos de manera positiva, pues con uno de ellos que falte podrá negarse que existe una doble o múltiple tributación.

Escobar Menaldo sobre este principio relata “Existen dos formas de doble tributación: la doble tributación interna y la doble tributación internacional. En Guatemala, a nivel constitucional, únicamente está prohibida la primera de éstas. No obstante, a nivel de Estados, debido a los procesos de integración económica, se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional, a través de convenios suscritos entre éstos”.<sup>20</sup>

Este extracto de sentencia del máximo tribunal constitucional hace ver que no solamente puede darse la doble o múltiple tributación al amparo de una ley, sino que los tributos pueden estar establecidos en diferentes normas, sin embargo sí es necesario que sean los mismos elementos que se encuentran regulados en ambas normas.

---

<sup>20</sup> Escobar Menaldo, Rolando. *Ob. Cit.* Pág. 13.

#### **1.4.6. Principio de igualdad**

El principio de igualdad se encuentra regulado en el Artículo 4 del texto Constitucional, es de carácter general, pues debe ser observado en todos los ámbitos de las relaciones sociales, incluyendo las relaciones jurídicas y específicamente en materia tributaria.

Dicho principio estatuye que todos los seres humanos son iguales en derechos y en responsabilidades y debido a que el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, inciso d) establece que uno de los deberes de los guatemaltecos es: "Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley".

Todos y cada uno de los obligados legalmente deben de contribuir con el fisco sin privilegios o prerrogativas.

Gladys Monterroso cita a Rodríguez Lobato referente a este principio "el principio de igualdad significa que las Leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias".<sup>21</sup>

La Corte de Constitucionalidad en sentencia del 16/06/92, en el expediente 141-92 expresa:

---

<sup>21</sup> Monterroso, Gladys, **Ob. Cit.** Pág. 169.

“... el principio de igualdad, plasmado en el Artículo 4o. de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución Política de la República de Guatemala acoge...”

#### **1.4.7. Principio de irretroactividad de la ley**

Se encuentra regulado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y establece que “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”. La irretroactividad la prohibición de aplicar una ley fuera de su tiempo de vigencia.

Para Cabanellas la irretroactividad es “Principio legislativo y jurídico, según el cual las leyes no tienen efecto en cuanto a los hechos anteriores a su promulgación, salvo expresa disposición en contrario. En Derecho Penal, la irretroactividad a favor del reo constituye el principio, a no determinarse lo contrario”.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. *Ob. Cit.* Pág. 172.

De la misma manera este principio se encuentra desarrollado en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, en los Artículos 7 y 66, el primero regula la aplicación de las leyes tributarias emitidas en diferentes épocas, estableciendo los criterios que han de observarse.

Por su parte el Artículo 66 de este Código establece que “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.” Es decir que en materia tributaria al igual que en materia penal, siempre que se favorezca a quien ha incumplido una norma puede ser beneficiado utilizando la retroactividad.

#### **1.4.8. Principio de generalidad**

Al igual que el principio anterior, no es exclusivo del derecho tributario, éste es aplicable a todo el sistema jurídico guatemalteco, se encuentra en el Artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala y establece que “El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República”.

Lo anterior quiere decir que todas las personas sin excepción que se encuentre en el territorio de Guatemala, deberán de cumplir con lo establecido en las leyes, incluidas las normas de carácter tributario.



Alveño Ovando sobre este principio observa que "El principio de generalidad en materia tributaria hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir a los gastos del Estado en la proporción que a cada uno corresponde, por consiguiente, no pueden crearse tributos particulares."<sup>23</sup>.

Es debido a este principio que la obligatoriedad de cumplir con las normas de carácter tributario ha de ser observada por todas las personas dentro del territorio que tienen la calidad de sujeto pasivo.

---

<sup>23</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Ob. Cit.** Pág. 58



## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos

Etimológicamente, el concepto tributo, deriva del latín “tributum que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento de su señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud”.<sup>24</sup>

Doctrinariamente el concepto es desarrollado por Villegas, citado por Alveño Ovando, quien expone que “son las prestaciones en dinero, (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exigen en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas”.<sup>25</sup>

El Código Tributario guatemalteco, Decreto 6-91 del Congreso de la República, lo define en el Artículo 9, en el que regula: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

En ambas acepciones se encuentran como elementos comunes las prestaciones en dinero, el poder tributario del Estado, y la obtención de recursos para el cumplimiento de las obligaciones estatales.

---

<sup>24</sup> Diep Diep, Daniel. **Evolución del tributo**. Pág. 66.

<sup>25</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Ob. Cit.** Pág. 158.



## 2.1. Antecedentes

Los tributos surgen con la organización del hombre en sociedad; en todas las sociedades antiguas se han encontrado registros del pago de impuestos, así como de las personas que los cobraban o recaudadores de impuestos.

En el Código de Hammurabi, uno de los primeros conjuntos de leyes de los cuales la humanidad tenga registros, que se encuentra redactado en babilonio antiguo y en escritura cuneiforme, fechado en el año 1692 antes de la Era Cristiana, se mencionan a los recaudadores de impuestos a quienes se les daba un tratamiento especial al igual que al de un oficial o un militar, pues su propiedad no podía venderse por ningún motivo y de hacerlo el recaudador recuperaba su propiedad sin tener que devolver el pago realizado.

Alveño Ovando cita a Sainz de Bujanda al tratar la historia de los tributos en Roma: “En los tiempos primitivos, Roma creó tributos y clasificó a los ciudadanos, según su fortuna, para medir sus deberes fiscales; bajo la República, en plena época de conquista, el incremento fabuloso de las fuentes impositivas obligó al perfeccionamiento técnico de los instrumentos de imposición; el Imperio, sobre todo en su primera época, convirtió en objetivo político de primer rango el perfeccionamiento del sistema fiscal, hasta transformarlo, con fresa de LAUM, en “una inmensa red con todas las mallas intactas.” Todo valiéndose de un complejo y extenso material jurídico.”<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Ob. Cit.** Pág. 156

De esta época datan: el **ultra tributa** impuesto sobre joyas, carros y esclavos; la **vicesima hereditatum** era el impuesto sobre las herencias, antecedente del actual impuesto sobre herencias.

En Grecia se tuvo un impuesto sobre el capital, llamado **eisfora** para cubrir los gastos ocasionados por la guerra se impuso la **liturgia** y para realizar los gastos de las fiestas públicas estaba la **triarquia**.

En la cultura Maya, se han encontrado evidencias del pago de tributos durante el período clásico (300 a.C al 900 d.C), sin embargo no se descarta que en el período preclásico se diera esta actividad pues fue en este período que se realizó el desarrollo de una sociedad compleja. En el período post clásico (900 a 1520) una parte importante de la economía Maya eran los tributos que tenían que pagar los pueblos vencidos por la guerra.

En América, en el Reino de Guatemala específicamente, por no contar con bienes preciosos y no lograr entrar en la economía europea que se llevó a cabo entre los siglos XVI y XVIII, la economía se basó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, fue entonces institucionalizada la **encomienda** que consistía en la entrega de indios a un súbdito español, llamado encomendero, dicha encomienda era por un período de dos años, pues no era permitido entregar indios a perpetuidad. El encomendero percibía los beneficios del trabajo hecho por los encomendados, a cambio los evangelizaba.

Con el trabajo de los indios el encomendero producía los bienes que luego servían de base al comercio. En materia tributaria “En el Reino de Guatemala se implementaron los mismos impuestos que en el resto del continente y la real hacienda contabilizaba una veintena de ramos comunes (impuestos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la administración local) y alrededor de quince de los llamados ramos particulares (usualmente con un destino concreto). Entre los primeros, los más importantes en lo que a ingresos se refiere fueron el tributo y la alcabala les seguía el quinto real y otros de menor cuantía, como el papel sellado, el aguardiente y la pólvora.

Los ramos particulares incluían todos los ingresos que pertenecían por derecho a la Corona, por ejemplo, los oficios vendibles, la media anata, las bulas de la Santa Cruzada y el noveno real, es decir, la parte del diezmo que le correspondía al rey. A finales del siglo XVIII, las recaudaciones de los monopolios del Estado, especialmente el tabaco, empezaron a subir sostenidamente llegando a constituir, en el último quinquenio el período colonial, la principal fuente de ingresos”<sup>27</sup>

## 2.2. Características

Para Héctor B. Villegas<sup>28</sup>, los tributos tienen las características siguientes:

**“a) Prestaciones en dinero:** lo normal es que el pago de los tributos sea exigido en dinero y no en especie, aunque no se descarta esa idea.

---

<sup>27</sup> Instituto Centroamericano para Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala.** Pág. 4.

<sup>28</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho tributario y derecho financiero.** Pág. 67.

- b) **Exigidas en ejercicio del poder imperio:** Esta es ejercida por el poder imperio que tiene el Estado, se manifiesta en la coacción que se ejerce al requerir al sujeto pasivo el cumplimiento de su obligación.
- c) **En virtud de una ley:** Todo tributo debe estar contenido en una ley, para darle cumplimiento al principio de legalidad, es desarrollada en el vocablo latino **nullum tributum, sine lege**, lo que se traduce como **no hay tributo sin ley**.
- d) **Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines:** El objetivo de percibir ingresos es cubrir los gastos de los servicios públicos y demandas que la sociedad en su colectividad presenta al Estado.”

### 2.3. Clasificación

Existen muchas clasificaciones de los tributos, sin embargo la predominante es la que se integra de impuestos, tasas y contribuciones especiales, empero varios autores excluyen de esta clasificación las tasas. Sin embargo, el Código Tributario de Guatemala, establece en el Artículo 10 “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”;

#### 2.3.1. Impuestos

Impuesto “es una prestación coactiva patrimonial a favor de la Hacienda Pública y a cargo de un sujeto pasivo u obligado tributario, por la realización de un hecho imponible, previsto en la ley que tiene por fundamento una actividad administrativa organizada, con finalidad colectiva y equitativa, al servicio de los intereses generales”.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Rosembuj, Tulio. **Elementos del derecho tributario**. Pág. 29

Así mismo Catalina García citada por Alveño Ovando expresa que “Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder imperio, exige, en virtud de ley, sin que el obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente, relacionada con dicha prestación”.<sup>30</sup>

De esta definición se colige que es una prestación obligatoria, debido a que el sujeto pasivo debe de cumplirla, sin tener la posibilidad de abstenerse de realizar dicha prestación. Generalmente en dinero, esto se debe a que lo que requiere la autoridad es captar fondos para el sostenimiento del aparato gubernamental.

El Estado actúa en ejercicio del poder imperio, dicho poder es otorgado por la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer que todos los habitantes deberán contribuir con los gastos públicos. En virtud de una ley, como ya quedó establecido, es sólo a través de una ley que deben ser creados los impuestos, siguiendo los procedimientos establecidos constitucionalmente. No hay contraprestación directa, esto se debe a que el contribuyente no recibe un bien o servicio a cambio del pago del impuesto, pues este es utilizado para contribuir con la carga del costo de la administración pública.

Por su parte el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 11, estatuye “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

---

<sup>30</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Ob. Cit.** Pág. 160.

Se deduce que si bien es cierto que no hay una contraprestación directa por el pago de impuestos, el fundamento de los mismos es la actividad estatal que debe concluir en la prestación de servicios esenciales de los cuales se beneficia la sociedad en conjunto y no una persona en particular.

### 2.3.1.1. Características de los impuestos

Las características expuestas por Gladys Monterroso<sup>31</sup> son las siguientes:

- a. **Obligatoriedad:** Esto debido a que los sujetos pasivos se ven en la imposibilidad de decidir su cumplimiento, deben realizar los pagos de la obligación tributaria lo deseen o no.
- b. **Legalidad:** Todo impuesto debe estar regulado legalmente, es decir, debe estar contenido en una ley, función que corresponde exclusivamente al Congreso de la República.
- c. **Generalidad:** Los impuestos deben estar dirigidos a todas las personas ya sean individuales o colectivas.
- d. **Especialidad:** Los impuestos deben de tener en cuenta variadas situaciones, pero tomando como base que los sujetos pasivos realizan determinados actos o se encuentran en ciertas situaciones que los hace susceptibles del impuesto.
- e. **Indivisibilidad:** Los beneficios que se obtienen con el pago de los impuestos son percibidos por la sociedad, es imposible que se distingan las personas que se ven favorecidas con los servicios públicos obtenidos con el producto de las obligaciones tributarias.

---

<sup>31</sup> Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág.132.

- f. **Coacción:** Deviene de la obligatoriedad, pues si el sujeto pasivo incumple con el pago de impuestos, el Estado puede de manera coercitiva forzar al pago del mismo, como parte del poder imperio que sustenta.
- g. **Consolidación:** El Estado brinda atención a las necesidades que presenta la población, financiándolas con los impuestos percibidos.

### 2.3.1.2. Clasificación de los impuestos

Existen varias clasificaciones de los impuestos, sin embargo se expondrá la clasificación más generalizada:

- a. **Impuestos directos:** Son aquellos en donde los sujetos pasivos están directamente obligados a realizar el pago de los mismos. A su vez están divididos en reales y personales
  - a.1. **Impuestos directos reales:** Recaen sobre el objeto del gravamen, sin tomar en cuenta la situación personal del propietario.
  - a.2. **Impuestos directos personales:** Toman en cuenta las condiciones del contribuyente, la obligación recae sobre la totalidad de la capacidad contributiva de la persona obligada.
- b. **Impuestos indirectos:** Son los que son pagados por el consumidor final, siendo el responsable hacerlo efectivo ante la autoridad, la persona que realiza la venta o presta el servicio.
  - b.1. **Impuestos sobre los actos:** Por ejemplo en la compraventa de un inmueble, el pago del impuesto se realiza en el testimonio de la escritura de compraventa.

- b.2. Impuestos sobre el consumo:** El pago de este tipo de impuestos se realiza, por el consumidor final, al momento de realizar la compra del bien o suministro.
- c. Impuestos ordinarios:** Son los impuestos normales que el Estado tiene como fuente ordinaria de ingresos.
- d. Impuestos extraordinarios:** Son creados como una excepción, como fuente de financiamiento de una necesidad determinada del Estado, por lo general son de carácter transitorio.

### 2.3.2. Arbitrios

Manuel Ossorio los define como “Derechos o imposiciones con que se arbitran –de ahí esta voz- fondos para gastos públicos, por lo general municipales”..<sup>32</sup>

“En la mayor parte de la doctrina no aparece este tributo, lo que nos autoriza a pensar que esta clase es propia del derecho Tributario guatemalteco. Su razón de ser se encuentra en la autonomía que goza el régimen municipal en el Estado de Guatemala.”<sup>33</sup>

En ordenamiento jurídico guatemalteco, específicamente en el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República, se establece una definición del término arbitrio, el Artículo 12, estipula que “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”. La Constitución Política de la República de Guatemala regula la exoneración del pago de arbitrios a las iglesias, a la educación, a las universidades, al deporte federado, al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

---

<sup>32</sup> Ossorio Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Pág. 84

<sup>33</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Ob. Cit.* Pág. 164



En el texto constitucional se otorga con exclusividad a las municipalidades la facultad de las eximir de arbitrios, a personas individuales o jurídicas, respetando los preceptos constitucionales. Así mismo la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que los arbitrios son propiedad del municipio y gozan de las mismas garantías y privilegios de la propiedad del Estado.

Gladys Monterroso proporciona las siguientes características de los arbitrios<sup>34</sup>:

- “Es pecuniario, es decir siempre es en dinero.
- Es obligatorio, todos los vecinos tienen obligación de pagarlos.
- Se encuentran establecidos en ley.
- Son de naturaleza tributaria.
- Es restringido a un territorio determinado”.

Los arbitrios son para uso exclusivo de las municipalidades, así mismo las exenciones son facultad de las municipalidades, sin embargo la creación de arbitrios corresponde con exclusividad al Congreso de la República como lo establece el Artículo 239 Constitucional.

### **2.3.3. Contribuciones especiales**

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en el Artículo 13 establece que la “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

---

<sup>34</sup> Monterroso, Gladys, **Ob. Cit.** Pág. 150.

Villegas es citado por Alveño Ovando, quien expone “Son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado. Este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales”.<sup>35</sup>

En este tipo de tributo se encuentra que el Estado tiene que realizar una obra que beneficie al contribuyente, por los beneficios obtenidos el contribuyente deberá realizar el pago del tributo. Por ejemplo pavimentación de una calle, o la construcción de una carretera.

Las características de las contribuciones especiales que proporciona Gladys Monterroso son las siguientes:

- Surgen a través de la ley.
- Son específicas para un territorio determinado.
- Son obligatorias.
- Son pecuniarias.
- Son de naturaleza tributaria.
- Se requiere de una actividad productora de beneficio.

---

<sup>35</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. Ob. Cit. Pág. 165

### **2.3.4 Contribuciones especiales por mejoras**

Las contribuciones especiales por mejoras se encuentran reguladas en el segundo párrafo del Artículo 13 del Código Tributario, en el cual establece “Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Sobre las contribuciones especiales por mejoras Gladys Monterroso, expone:

“En este tributo el beneficio recibido por los contribuyentes se traduce en obras públicas, este beneficio lo reciben los contribuyentes que tienen propiedades cercanas a los lugares que fueron objeto de las mejoras por lo que se considera efectivo que sean estos beneficiarios directos los que paguen el tributo”.<sup>36</sup>

Con este tipo de impuestos el contribuyente se beneficia debido a que por la obra realizada por el Estado, el bien inmueble adquiere un mayor valor, es decir se eleva la plusvalía de bien. Este impuesto es pagado únicamente por las personas que se son beneficiadas por la obra realizada, el Estado tiene limitante al imponer este impuesto pues únicamente puede recaudar el costo de la obra.

---

<sup>36</sup> Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 147.

### 2.3.5. Tasas

Las tasas son otro tipo de impuestos, que aunque no se encuentran regulados en el Código Tributario, la Constitución Política de la República de Guatemala cita en el Artículo 260 que establece “Los bienes, rentas, arbitrios y tasas son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad del Estado”.

Gladys Monterroso cita a Carlos Giulliani Fonrouge, quien expresa que la tasa “Es la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos”<sup>37</sup>.

Por su parte Marco Aurelio Alveño Ovando cita a Catalina García Vizcaíno, en la definición de tasa, quien expone “Tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder imperio, exige, en virtud de una ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago”.<sup>38</sup>

La tasa es el precio que paga la población al sujeto activo, es decir al Estado, por la prestación de un servicio, se establece así diferencia con el impuesto, debido a que por éste último el Estado no realiza ninguna contraprestación, la tasa es impuesta para autofinanciar el servicio que es prestado.

---

<sup>37</sup> Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 144.

<sup>38</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Ob. Cit.** Pág. 166.



### Características de las tasas, expuestas por Héctor B. Villegas.<sup>39</sup>

- Es un tributo que el Estado exige, por virtud de su poder imperio.
- Únicamente pueden ser creadas por la ley. Sin embargo, en Guatemala, el Artículo 239 Constitucional, que establece el principio de legalidad en la creación de tributos, no incluye a las tasas, por lo tanto esta obligatoriedad no existe.
- El hecho generador es debido a una actividad que el Estado cumple.
- El producto de la recaudación es destinado en forma exclusiva al servicio respectivo.
- El servicio que da lugar al el pago de la tasa es divisible para poder ser individualizado y personalizado.
- La actividad o servicio prestado debe ser inherente a la soberanía estatal.

---

<sup>39</sup> Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 90



## CAPÍTULO III

### 3. La obligación tributaria

Obligación, es “el vínculo legal, voluntario o de hecho que impone una acción o una omisión. Con mayor sujeción a la clasificación legal: el vínculo de Derecho por el cual una persona es constreñida hacia otra a dar, a hacer o a no hacer alguna cosa”.<sup>40</sup> La obligación tributaria surge de la relación jurídico-tributaria, es el sujeto pasivo quien soporta dicha obligación, debido a que es él quien ineludiblemente debe cumplir con el pago de los tributos.

#### 3.1. Relación jurídico-tributaria

A decir de Alveño Ovando, “En términos generales concebimos como relación jurídica al nexo que se establece entre dos o más personas con motivo de la realización del supuesto o hipótesis normativa, nexo que produce la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones, y cuando este vínculo es el resultado de generar la situación concreta prevista en la norma de Derecho Tributario, es decir, de concretarse el supuesto jurídico, esta relación es de naturaleza tributaria.”<sup>41</sup>

La relación jurídico-tributaria es la conexión que surge entre el sujeto pasivo o contribuyente y el sujeto activo o autoridad estatal quien recauda los impuestos, al cumplirse el supuesto que el legislador incluyó en la norma tributaria y por la cual el sujeto pasivo queda obligado a realizar el pago de los impuestos como lo establece la normativa.

---

<sup>40</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. *Ob. Cit.* Pág. 219.

<sup>41</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Ob. Cit.* Pág. 102.

Villegas expresa en relación a la relación jurídica tributaria, que esta puede definirse en dos sentidos: "a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (o sea, la realización o configuración del hecho imponible)."<sup>42</sup>

La relación jurídica nace al configurarse los hechos que el legislador tipificó como hipótesis dentro de la norma, por lo que surge así la obligación del contribuyente de realizar el pago del impuesto a la autoridad estatal correspondiente.

### **3.2. Sujetos de la relación jurídica tributaria**

El tributo surge como una necesidad del Estado, de captar fondos para llevar a cabo obras de beneficio social, por lo que se configura en dos vías una de las cuales se beneficia y la otra que se obliga, emergen de esta relación los sujetos de la relación jurídica tributaria.

---

<sup>42</sup> Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 247.



### 3.2.1. Sujeto activo

Para José Luis Zabala Ortiz, “El sujeto activo de la obligación tributaria, también llamado acreedor, es el Fisco, expresión patrimonial del Estado como persona jurídica. Es el Fisco el que en ejercicio del poder tributario vino a establecer los supuestos de hecho que, realizándose por parte de los particulares, dan origen al pago de una suma de dinero”.<sup>43</sup>

El Artículo 17 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece que “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

Con la captación de los tributos se adquiere la responsabilidad de administrarlos para realizar los fines que persigue el Estado y por lo cual la población debe realizar el pago de dichos tributos, a cambio de percibir beneficios de carácter social, es decir que beneficien a la mayoría de la población, por lo tanto el sujeto activo es la persona con más responsabilidad en la relación tributaria, pues está obligada a distribuir los recursos captados en beneficio de la sociedad.

### 3.2.2. Sujeto pasivo

Para Zabala Ortiz, el “sujeto pasivo de la obligación tributaria es el que debe cumplir con la prestación objeto de la misma, enterar en arcas fiscales una determinada cantidad de dinero.”<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> Zabala Ortiz, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Pág. 51.

<sup>44</sup> *Ibíd.* Pág. 51



El Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece que el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Sujeto pasivo es aquella persona que debe pagar las obligaciones tributarias, ya sea por cuenta propia o bien por cuenta ajena, así mismo, debe cumplir los deberes formales que establecen las leyes tributarias. Dentro del cuerpo normativo citado, se regula, en relación al sujeto pasivo, la calidad de contribuyente y la calidad de responsable, de la manera siguiente:

#### **3.2.2.1. Contribuyente**

De acuerdo a lo estipulado en el Artículo 21 del Código Tributario, "Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria". Es decir, es la persona que al realizar las acciones establecidas en la norma tributaria, llamada hipótesis, hace nacer la obligación de tributar. El Código Tributario les llama **obligado por deuda propia**.

En el caso que el contribuyente falleciera, y deja pendiente de cumplir obligaciones tributarias, el administrador o albacea de la mortual, herederos o legatarios, serán los obligados a cumplir con dichas obligaciones.

### **3.2.2.2. Responsables**

Se le conoce así a la persona que sin ser el directamente obligado, debe de cumplir con realizar la obligación tributaria, así lo establece el Artículo 25 del Código Tributario: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste”. Esto significa que aunque la persona no sea quién genere la obligación tributaria, por alguna razón especial, la norma le obliga a llevar a cabo la obligación tributaria y cumplir con el pago de los tributos.

El Artículo 22 del Código Tributario establece estas situaciones especiales, otorgando la responsabilidad de dar cumplimiento con las obligaciones formales y materiales a los sujetos que lista, siendo estos: Del fideicomiso el responsable es el fiduciario; del contrato de participación al gestor, bien sea persona individual o persona colectiva y en este caso otorga responsabilidad al representante legal de la misma; en la copropiedad a los copropietarios; en las sociedades de hecho, así como en las sociedades irregulares a los socios; y en la sucesiones indivisas al albacea, administrador o herederos.

### **3.3. Objeto de la relación jurídica tributaria**

No es más que la prestación o pago que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir los mismos tributos que el sujeto pasivo debe realizar.



Jarach, citado por Villegas, afirma que “desde el punto de vista jurídico el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo”.<sup>45</sup> Se debe evitar confundir el objeto de la relación tributaria con el objeto del tributo, debido a que son conceptos distintos.

A decir de Carlos M. Giuliani Fonrouge el objeto del tributo “es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo”.<sup>46</sup>

El objeto del tributo surge de la propia ley, debido a que es el presupuesto que el legislador ha previsto como fuente generadora de ingresos, al cumplirse esta hipótesis, surge la relación tributaria.

### **3.4. Hecho imponible**

A decir de Catalina García Vizcaíno el hecho imponible “Constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad general la obligación tributaria”.<sup>47</sup> Es llamado también presupuesto de hecho, hecho generador o soporte fáctico.

---

<sup>45</sup> Villegas B, Héctor. **Curso de finanza, derecho financiero y tributario**. Pág. 269.

<sup>46</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 500.

<sup>47</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**. Pág. 310

Este hecho imponible es la realización de la hipótesis expresada en la normativa tributaria, puede ser un hecho, un acto, una actividad o un conjunto de ellos; surge cuando la hipótesis se concreta, es decir se lleva a cabo.

Villegas, citado por Catalina García Vizcaíno, expresa que “el hecho imponible debe, necesariamente, contar con los siguientes aspectos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) la individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o se debe tener por configurada la realización del hecho imponible (aspecto espacial)”.<sup>48</sup>

### **3.5. Extinción de la obligación tributaria**

El contribuyente o sujeto pasivo está obligado a cumplir con su obligación tributaria, toda vez exista una relación jurídico tributaria que así lo obligue, esto con el fin de evitar que el Estado haga uso de su poder imperio tributario, es decir ejercer la competencia que constitucionalmente se le otorga, y se le coaccione de alguna manera para dar cumplimiento con dicha obligación.

#### **3.5.1. Pago**

Es la forma más común de dar cumplimiento a una obligación. Cabanellas lo define como el “Cumplimiento de una obligación. Abono de una deuda. Entrega de una cantidad de dinero debida”.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> García Vizcaíno, Catalina. *Ibid.* Pág. 310.

<sup>49</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. *Ob. Cit.* Pág.230.

Por su parte Ossorio indica que pago es el “cumplimiento de la prestación que constituya el objeto de la obligación, sea ésta una obligación de hacer o una obligación de dar. Constituye una forma típica de extinguir las obligaciones. Más en concreto, abono de una suma de dinero debido”.<sup>50</sup>

El pago de la obligación tributaria es el cumplimiento de dicha obligación, se efectúa realizando la entrega de dinero en el lugar autorizado por la oficina de recaudación para recibirlo, el Código Tributario se refiere al pago en efectivo, en el Artículo 36, “El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere”.

Para la administración tributaria es independiente quién realice el pago, debido a que el mismo puede ser realizado por un tercero que tenga o no relación directa en la relación tributaria, esté o no de acuerdo el contribuyente o responsable.

La administración tributaria podrá otorgar facilidades de pago a los contribuyentes que así lo soliciten, hasta por un plazo de dieciocho meses, toda vez dicha solicitud se realice antes del vencimiento del plazo para el pago y se justifiquen las razones que impiden que se realice el pago normal.

Las facilidades de pago también pueden ser otorgadas por adeudos que se cobren por la vía económico coactiva; en materia penal procederá si existe autorización judicial, sin embargo, en estos dos últimos casos, no procederá ninguna rebaja a la que pudiera acceder el contribuyente.

---

<sup>50</sup> Ossorio, Manuel. *Ob. Cit.* Pág. 677.

Cuando existe una deuda, la oficina tributaria puede solicitar al contribuyente, que se garantice el pago por medio de un depósito en efectivo, por medio de una fianza o seguro de caución, o por otro medio toda vez se encuentre establecido legalmente.

En el caso que exista una deuda tributaria, el contribuyente o responsable puede consignar judicialmente los pagos, cuando se den los casos siguientes:

- “1. Negativa a recibir el pago o subordinación de éste al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesorio, o adicional, no ordenado en una norma tributaria.
2. Subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en una norma tributaria”.

Siempre que el contribuyente no hiciere efectivo el pago en el plazo legalmente establecido, se recargarán intereses, los que se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo hasta que se efectúe el pago, de la misma manera se impondrá una mora o multa por la omisión del pago.

### **3.5.2. Compensación**

El Código Civil, en el Artículo 1469, al tratar la compensación refiere que “tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho”.

Ossorio define la compensación como la “Extinción, hasta el límite de la menor, de dos deudas existentes en sentido inverso entre las mismas personas”.<sup>51</sup> Sin embargo en el ámbito tributario la compensación es otra de las formas como se extingue la obligación tributaria.

El Código Tributario guatemalteco, en el Artículo 43 expresa que “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.

La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor”. Se observa que la compensación en materia tributaria, se presenta al momento que la cuenta corriente de un contribuyente presente crédito fiscal y por otro período presente débito fiscal, el saldo de uno se aplica a otro para que minimizar o anular los saldos deudores existentes, este tipo de compensación es llamado compensación normal.

Compensación especial, es la que se presenta cuando un mismo contribuyente presenta saldos deudores y acreedores y diferentes tipos de impuestos.

---

<sup>51</sup> Ossorio Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 182

Por ejemplo si el impuesto sobre la renta presenta un saldo a favor del contribuyente y en el impuesto al valor agregado presenta un saldo negativo, el excedente del primero puede ser acreditado al segundo impuesto a efecto que los saldos se minimicen o bien se integren en valor cero, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria.

### **3.5.3. Confusión**

El Artículo 45 del Código Tributario proporciona el concepto de esta figura al establecer que es “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación”. En materia tributaria es el Estado el acreedor, debido a ello para que se presente la confusión tal calidad debe reunirse con la calidad de deudor, un ejemplo de esta figura es cuando el Estado aparece como heredero en un proceso sucesorio, dentro del cual se debe realizar el pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, configurando así las calidades de deudor y acreedor en el Estado, por lo que la obligación tributaria es extinta.

### **3.5.4. Prescripción**

El Diccionario de la Real Academia Española define la prescripción como “la acción y efecto de prescribir. Modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley”.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. Pág.1826



En el ámbito tributario, este término es tratado por el autor Héctor Villegas, quien plantea que se presenta la prescripción “cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto periodo de tiempo”.<sup>53</sup>

Por lo anterior se puede decir que por la prescripción se adquieren o pierden derechos debido al transcurso del tiempo fijado previamente. Si se adquieren derechos se dice que se está frente a una prescripción adquisitiva, por el contrario si por el transcurso del tiempo se pierden derechos se presenta la prescripción extintiva.

El Código Tributario establece en el Artículo 47 que “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.”

Por lo anterior se deduce que para que se pierda el derecho de la administración tributaria de accionar de cualquier manera para exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias es de cuatro años, fuera de ese plazo no puede ejercer ningún tipo de acción, bien sea administrativa o jurisdiccional. Ese mismo plazo es el que se otorga a los contribuyentes para solicitar ante la administración tributaria para el resarcimiento por pagos en exceso o realizados de manera indebida que en concepto de tributos hubiere realizado, incluidos intereses, recargos y multas; así mismo para solicitar devolución de crédito fiscal de impuestos a los que se aplica este derecho.

---

<sup>53</sup> Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 298

El plazo indicado se inicia a contar a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación de pagar el tributo, en el caso del derecho otorgado a la administración tributaria. En el caso de que sea el contribuyente quien tiene el derecho de solicitar se le reintegre el pago hecho indebidamente o saldos por exceso en el pago, el plazo se inicia a partir del día siguiente en que dicho pago se realizó.

El Código Tributario, en el Artículo 48 regula la Prescripción Especial, estableciendo que el plazo de cuatro años, indicado anteriormente, "se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria".

El Artículo 50 del Código Tributario lista las acciones por las cuales se interrumpe la prescripción, siendo las siguientes:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que esta se efectúe por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la administración tributaria. En este último caso, la misma se efectuará conforme lo que establecen los Artículos 103 y 107 de dicho Código. La notificación de otorgamiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción.
2. La notificación de resolución por la que la administración tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.



3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por parte del sujeto pasivo de la misma.
5. La Solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.
6. La notificación a cualquiera de las partes de la acción judicial promovida por la administración tributaria, así como la notificación de cualquier resolución que establezca u otorgue medidas desjudicializadoras emitidas dentro de procesos penales, así como la sentencia dictada en un proceso penal relacionado con delitos contra el régimen tributario o aduanero.
7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente.

El mismo Artículo establece en sus párrafos finales que el efecto de dicha prescripción es no sumar para la prescripción, el tiempo indicado (cuatro u ocho años, en este caso), así mismo se regula que al interrumpirse el plazo, inicia nuevamente el conteo del mismo, a partir de la fecha en que se produjo tal interrupción.

### **3.5.5. Exenciones**

La exención es la dispensa que puede ser otorgada a la persona o a la actividad sujeta a la carga impositiva, para no constituir una obligación tributaria.

Manuel Ossorio define este término como la “Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales. Liberación, libertad, franqueza. Exceptuación, excusa”. La exoneración puede ser subjetiva u objetiva, dependiendo si es otorgada a la persona, ya sea natural o colectiva, o a la actividad o bienes que constituyen la materia imponible, sin importar la persona a quien va dirigida la obligación tributaria.

En el sistema tributario guatemalteco, la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239, determina que las exenciones serán establecidas exclusivamente por el Congreso de la República, al momento de decretar una ley por la cual surgen impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales. Es decir que las exenciones también deben de estar contenidas en una ley que haya sufrido el proceso legislativo.

El Artículo 62 del Código Tributario, define que la exención “es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”.

El Doctor Alveño Ovando cita a Delgadillo Gutiérrez para referirse a las exenciones, quien indica que “Como sabemos, el significado genérico del concepto exención indica una situación de dispensa, de liberación, es decir, es un mecanismo por el cual se libera o se dispensa a alguien de una.”<sup>54</sup> En el sentido jurídico es la liberación del cumplimiento de la obligación a cargo de una persona, establecido por la ley.

---

<sup>54</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Ob. Cit.** Pág. 146.

Lo anterior ha llevado a identificar a la exención como un privilegio, razón por la cual podríamos decir que la exención tributaria es un privilegio establecido por la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinados tributos.

Por lo anterior se deduce que pese a que se cumplen con todos los elementos necesarios para que surja la relación tributaria, la ley excusa al que sería sujeto pasivo, de cumplir con la obligación, empero no sólo el sujeto pasivo puede ser quien se encuentre exento. La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones, las universidades y el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social; por su parte la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco, constitucionalmente están exentos del pago de impuestos y arbitrios.

Así mismo es posible exonerar del pago de tributos las rentas obtenidas o actividades específicas, entre otros. A manera de ejemplo se cita una de las exenciones reguladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual indica que se encuentran exentas de ese tributo "Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país..."; La Ley del IVA por su parte regula las exenciones de dicho tributo en el Artículo 7 en el que incluye las exenciones generales, que entre otros exime "Los servicios que presten las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores..." y en el Artículo 8 establece las exenciones específicas, en las que indica las personas que se encuentran exentas, siendo está las exenciones subjetivas.

Así pues el Código Tributario establece que la ley en la cual se decreten exenciones tributarias especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende la exención así como deberá indicar si dicha exención es total o parcial y el plazo de duración de la misma.

La Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, dentro del proceso 94-2011 en sentencia de fecha 15 de mayo de 2012, establece “la exención es un privilegio otorgado por el ente competente para legislar, la cual se caracteriza no sólo por constituir una excepción a la regla general de tributación, sino porque además proporciona a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o gravamen económico que pudiera derivarse de los tributos de cuyo pago se les está exceptuando”.<sup>55</sup>

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece exención de impuestos, arbitrios y contribuciones a los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, así como las universidades; a los centros de cultura constitucionalmente se les concede exención de toda clase de impuestos y arbitrios. Por lo general las leyes que establecen tributos incluyen un apartado en el que indican las personas o actividades exentas para el pago del tributo de que se trate.

### **3.5.6. Exoneraciones**

A pesar que dicha figura no es una forma de extinguir la obligación principal, se incluye en el presente capítulo debido a que tiende a confundirse con la exención.

---

<sup>55</sup> <http://www.oj.gob.gt/masterlex/default.asp?strUsuario=consulta&strPassword=consulta>

La Real Academia Española define el término exonerar como “Aliviar, descargar de peso u obligación”.<sup>56</sup>

Para Manuel Ossorio exoneración es la “Liberación del cumplimiento de una obligación o carga”.<sup>57</sup>

La exoneración tributaria es una especie de beneficio tributario o fiscal, por medio de la cual se desliga el hecho generador. Puede suceder que esta exoneración no sea total sino parcial, es decir que el contribuyente paga únicamente una porción del tributo que debía pagar; asimismo puede ser que la exoneración sea temporal, esto significa que por un período de tiempo no realizará el pago de la carga tributaria.

La Norma Suprema guatemalteca establece en el Artículo 183 literal r) que dentro de las funciones del Presidente de la República se encuentra la de “exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas” dicha dispensa es únicamente al no es de la obligación tributaria principal, sino de los recargos que se generen por el atraso en el pago. La Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 15 de mayo de 2012, dentro del proceso 94-2011, expone “...la exoneración (perdón) es un acto de gracia que tiene como efecto dispensar al contribuyente del pago de multas, recargos e intereses, misma que puede ser otorgada por el Presidente de la República”.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Real Academia Española. **Ob. Cit.** Pág. 1019

<sup>57</sup> Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 396

<sup>58</sup> <http://www.oj.gob.gt/masterlex/default.asp?strUsuario=consulta&strPassword=consulta>

## CAPÍTULO IV

### 4. El fraude de ley y el impuesto sobre la renta

#### 4.1. El fraude de ley

Es una institución de gran importancia en la rama del derecho internacional privado, pues se aplica cuando los sujetos tratando de eludir obligaciones o ciertas acciones que impone la ley de un país, se acogen a normas de otro país, para su beneficio. Sin embargo opera para todos las ramas del derecho, pues las personas buscan salir beneficiadas burlando la ley.

##### 4.1.1. Antecedentes de fraude de ley

Al igual que muchas de las instituciones del derecho actual, el término fraude de ley fue utilizado en el Derecho Romano, en donde se encuentran sus antecedentes; Miler Estuardo Estrada Hernández, cita a Javier Pérez Arraiz, quien expresa “La Teoría del Fraude de ley procede del derecho romano. En el derecho romano, con la concepción legalista que se ceñía a la letra de la ley, se originó tanto fraude que con el fin de proteger las leyes, se negó la eficacia de los pactos realizados en fraude de ley”.<sup>59</sup>

De la época romana se conoce el principio “Infraudem legis facit, qui, salvis verbis legis sententiam eius circumvenit” mismo que puede ser traducido como “La esencia del fraude es lograr un resultado por un camino torcido o indirecto”<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> Estrada Hernández, Miler Estuardo. **El fraude de ley en el derecho tributario**. Pág. 1

<sup>60</sup> Mansilla y Mejía, María Elena. **Fraude a la ley: fraus legis facta**. Revista Cultura Jurídica. Pág.108



#### **4.1.2. Concepto de fraude de ley**

“El fraude a la ley consiste en la conducta totalmente voluntaria realizada con el exclusivo fin de obtener un fin ilícito a través de un medio lícito”.<sup>61</sup> De manera general, el término fraude tributario es “cualquier violación de las normas tributarias que produce como resultado una recaudación inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas”.<sup>62</sup> En el derecho tributario, el fraude se lleva a cabo cuando de manera ilegal no se realiza el pago de un tributo.

Por su parte el fraude de ley, definido por Manuel Ossorio es la “conducta de quienes, para eludir el cumplimiento de la ley aplicable al acto, según los principios del Derecho Internacional Privado, varían el lugar de celebración sometiéndose a otro ordenamiento. El fraude ala (sic) ley se ha considerado en diversos casos causa de nulidad de los actos jurídicos”.<sup>63</sup>

#### **4.1.3. Naturaleza del fraude de ley**

Con la utilización de esta figura jurídica, el Estado se ve perjudicado debido a que quien la realiza, se vale de una norma para burlarse de otra, por lo que para María Elena Mansilla y Mejía “la naturaleza jurídica del fraude a la ley es la de ser un medio de tutela creado por el legislador cuyo fin es prevenir o sancionar las conductas ilícitas que tiendan a evitar el cumplimiento de una ley imperativa”.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> Mansilla y Mejía, María Elena. **Ob. Cit.** Pág. 107

<sup>62</sup> Estrada Hernández, Miler Estuardo. **Ob. Cit.** Pág. 7

<sup>63</sup> Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 426.

<sup>64</sup> Mansilla y Mejía, María Elena. **Ob. Cit.** Pág. 109

#### **4.1.4. Fraude de ley en materia tributaria**

“En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).

Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante rodeo o contorno legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde a su espíritu”<sup>65</sup>

Se puede indicar que la figura de fraude de ley, en el derecho tributario es utilizada por el sujeto pasivo con el afán de beneficiarse al eludir normas que imponen obligaciones tributarias o bien para disminuir la carga tributaria que le es aplicable, para lo cual se vale de otra disposición legal con la cual se obtienen resultados diferentes a los de la norma impositiva.

Dicha acción es contraria al ordenamiento jurídico, debido que el Artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial, párrafo segundo establece que “Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

---

<sup>65</sup> Lario Parra, María José. **El fraude a la ley tributaria**. Pág. 18.

“En el ámbito tributario dicho fraude se concreta en la sustitución del hecho imponible más gravado, por otro que no lo esté tanto o que simplemente no lo esté, de tal forma que sustituyendo el hecho imponible tipificado como tal en una norma, por otro hecho que se ampara en otra norma prevista para una finalidad distinta, se obtienen los mismos resultados económicos que quería gravar la norma defraudada”.<sup>66</sup>

Debido a lo anterior se puede diferenciar el fraude de ley con la defraudación tributaria, pues esta última figura opera quebrantando la normativa jurídica, cuyo resultado sería una acción condenatoria ya sea administrativa o penal.

Es imperativo en el fraude de ley que dentro del ordenamiento jurídico respectivo exista una norma que pueda ser utilizada para alcanzar un fin diferente o totalmente opuesto a lo establecido en otra norma del mismo ordenamiento jurídico.

Lario Parra explica que para que exista fraude de ley es necesario:

- a) Que los actos se realicen al amparo de una norma (cobertura), que los ampara de forma aparente, para alcanzar fines prohibidos por otra norma (defraudada);
- b) Se ha de perseguir un resultado prohibido por la norma defraudada;
- c) La norma cobertura no le otorgue suficiente protección, pues de lo contrario, habría concurrencia de leyes lo que se podría resolver de acuerdo a los principios generales;

---

<sup>66</sup> Estrada Hernández. Miler Estuardo. *Ob. Cit.* Pág. 8

d) Debe existir la intencionalidad en el fraude de ley. Sin embargo existen teorías encontradas en este aspecto, pues algunas doctrinas descartan la existencia de la intencionalidad en el fraude de ley, el Artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial establece que esta figura se presenta cuando se “persigan un resultado prohibido” lo que aduce la subjetividad o intencionalidad. En el fraude de ley no se persigue reprimir la intención maliciosa, sino evitar que la ley no reciba aplicación.”

#### **4.2. Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta**

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, fue emitido el 16 de febrero de 2012, su articulado regula el Impuesto Sobre la Renta; el Impuesto Sobre Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres; la Ley Aduanera Nacional (derogada posteriormente); así mismo reforma las Leyes de los Impuestos al Valor Agregado; Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos; y de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

Esta Ley fue aprobada de urgencia nacional, lo cual significa que la misma careció del análisis correspondiente por parte de los legisladores, sino por el contrario fue aprobada luego de haberle dado una sola lectura, con 110 votos a favor; claramente se verifica que existe una deficiencia en la técnica legislativa debido a que una misma ley regula tres impuestos diferentes y reforma otras tres leyes de impuestos ya existentes.



#### **4.2.1. Objeto del impuesto sobre la renta**

El Impuesto Sobre la Renta se encuentra regulado en el Libro I del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria. El objeto de dicho Impuesto se establece en el Artículo 1, “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país”

Debemos de entender por renta el “Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio. Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa”<sup>67</sup> Es decir el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto a los ingresos producto de su trabajo o bien por inversiones o que por cualquier otro motivo obtenga el sujeto pasivo.

#### **4.2.2. Hecho generador del impuesto sobre la renta**

El hecho generador o hecho imponible, del Impuesto Sobre la Renta en el ordenamiento jurídico guatemalteco está regulado en el Libro I del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Artículo 10. “Hecho generador. Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala”.

---

<sup>67</sup> Cabanella de Torres. Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 278



En el segundo párrafo del Artículo antes citado, se establece lo que debe entenderse por actividades lucrativas: “las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente”.

Es decir es el acto de obtener una remuneración o bien una ganancia por realizar una actividad que se realice en el territorio guatemalteco.

#### **4.2.3. Sujeto pasivo del impuesto sobre la renta**

De conformidad con lo que establece el Artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I del Decreto 10-2012, son sujetos pasivos los siguientes:

“Artículo 12. Contribuyentes del impuesto. Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título.

Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas”.



Es decir es sujeto pasivo toda persona ya sea individual o colectivo así como entes o patrimonios, que habiten en Guatemala y que obtengan rentas que se encuentren afectas por este Impuesto.

**4.2.4. Exenciones**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece dos tipos de exenciones, la primera de ellas aparece en el Artículo 8, el cual regula las exenciones generales.

Entre las cuales se tienen todas las dependencias Estado, a excepción de capitales mixtos; las universidades y centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente las rentas obtenidas por matrícula de inscripción, colegiatura y derechos de examen; las herencias, legados y donaciones por causa de muerte los cuales ya estén gravados con el impuesto correspondiente; la rentas que obtengan las iglesias, por razón de culto.

De la misma manera, el Artículo 11 establece las rentas que se encuentran exentas del Impuesto Sobre la Renta: Las obtenidas por entes destinados exclusivamente las que sean obtenidas sin fines de lucro; las rentas de entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos y que no distribuyan utilidades entre sus integrantes, por ejemplo los colegios profesionales, partidos políticos, fundaciones no lucrativas, sindicatos, entre otros; las rentas de las cooperativas legalmente constituidas, siempre que sean provenientes de las transacciones con sus asociados.



#### **4.2.5. Regímenes del impuesto sobre la renta**

Antes de presentar los regímenes establecidos en la ley que regula el Impuesto Sobre la Renta, se delimita lo que significa “regímenes de determinación de la base imponible”, pues entender este término es básico para llevar a cabo cualquier operación relacionada a impuestos.

José Ignacio Fonseca en su Diccionario Jurídico define que los regímenes de determinación de la base imponible “son las operaciones para formar y calcular la base imponible a partir de datos de la realidad. Existen tres regímenes de determinación de la base imponible: la estimación directa (la base se determina en función de las declaraciones o documentos presentados, y de los datos consignados en los libros y registros comprobados administrativamente), la estimación objetiva (la base imponible se calcula en función a unos índices o módulos de carácter objetivo, generales o establecidos para determinados sectores, actividades, operaciones, etc.) y la estimación indirecta (este régimen es de aplicación subsidiaria, utilizándose únicamente en ciertas hipótesis tasadas)”<sup>68</sup>.

La normativa que regula el Impuesto Sobre la Renta divide en tres categorías:

- a) Rentas de actividades lucrativas: ventas, producción, comercialización, exportación, entre otros;
- b) Rentas de trabajo: sueldos y otras remuneraciones;
- c) Rentas de capital y ganancias de capital: Intereses, dividendos, premios.

---

<sup>68</sup> Fonseca-Herrero Raimundo, José Ignacio. **Ob. Cit.** Pág. 321





El Artículo 14 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, libro correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, establece dos regímenes sobre las rentas:

- a. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; y
- b. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

La ley también contempla el caso del profesional universitario que no se encuentre inscrito como contribuyente o que no haya presentado declaraciones de renta, por lo que se presume que ha obtenido una renta imponible de Q.30,000.00 mensuales, por el ejercicio liberal de su profesión, monto que es reducido al cincuenta por ciento toda vez el profesional tenga menos de tres años de graduado o sea mayor de sesenta años de edad.

#### **4.2.5.1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas**

Este régimen es establecido en el “Artículo 19. Renta imponible del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas”.

Los aspectos generales de este régimen son los siguientes:

- a) Tipo impositivo: 25% (artículo 36)

- b) Emitir facturas con la frase “sujeto a pagos trimestrales”(artículo 42)
- c) Realizar pagos trimestrales (artículo 38)
- d) Efectuar retenciones y enterar lo retenido, cuando corresponda (artículo 13)
- e) Elaborar inventario y reportar existencias semestralmente (artículo 42)
- f) Llevar contabilidad completa cuando corresponda (artículo 42)
- g) Presentar declaración jurada anual de liquidación (artículo 39)

Forman parte de la renta bruta en las actividades lucrativas, de conformidad con el artículo 20 de la Ley de Actualización Tributaria:

- a) Ingresos gravados y exentos, devengados o percibidos;
- b) Ganancias cambiarias por compra venta de divisas;
- c) Indemnización por pérdidas extraordinarias en activos fijos, cuando la misma supere el valor en libros de los activos.

En el Articulado 21 de la Ley de Actualización Tributaria, dentro del régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, se establecen los rubros que se consideran costos y gastos que son deducibles, siempre que los mismos sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas; los requisitos que deben cumplir los costos y gastos para que sean deducibles; los costos y gastos que no podrán deducirse de la renta bruta correspondiente.

Se limita el monto de la deducción de intereses; se presentan la regla general de depreciación y todo lo concerniente a este concepto; la manera de determinar la cuota anual de amortización en casos de explotaciones forestales y actividades mineras; entre otros aspectos necesarios para determinar el impuesto a pagar.

#### **4.2.5.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas**

Este régimen se encuentra regulado en los Artículos del 43 al 49 de la Ley de Actualización Tributaria.

Los contribuyentes inscritos a este régimen deben determinar su renta imponible deduciendo su renta bruta de las rentas exentas. Se establecen importes fijos del impuesto en relación del rango de renta imponible mensual del contribuyente, el tipo impositivo es del 5% y del 7% dependiendo de la renta imponible mensual.

Los aspectos generales de este régimen son los siguientes:

- a) Forma de pago: puede ser por retención o pago directo (artículo 46) ;
- b) Consignar en las facturas la leyenda “Sujeto a retención definitiva” (artículo 49);
- c) Dentro de los 10 primeros días del mes siguiente de emitida la factura, presentar declaración mensual, en la cual se reportan ingresos (artículo 49);
- d) Presentar declaración jurada informativa anual (artículo 49);
- e) Realizar retenciones a los proveedores de bienes o servicios, dichas retenciones deben presentarse dentro de los primeros diez días del mes siguiente a la Superintendencia de Administración Tributaria (artículo 48).

#### **4.2.5.3. Renta del trabajo en relación de dependencia**

Dentro de esta clasificación se encuentran las personas que obtienen ingresos o retribuciones por la prestación del trabajo personal prestado en relación de dependencia.

Aspectos generales del régimen de las personas en relación de dependencia:

- a) El tipo impositivo es del cinco y siete por ciento, dependiendo de la renta imponible (artículo 73);
- b) El período de liquidación es anual (artículo 74);
- c) El patrono deberá retener el impuesto (artículo 75);
- d) El trabajador al finalizar el período fiscal anual deberá realizar una liquidación, para determinar el impuesto definitivo (artículo 79);

#### **4.2.5.4. Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital**

El hecho generador es la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente. Divide las rentas entre rentas de capital inmobiliario, rentas de capital mobiliario y las ganancias y pérdidas.

Aspectos generales:

- a) Tipo impositivo para la base imponible de rentas de capital mobiliarias e inmobiliarias, así como las ganancias de capital, en diez por ciento (10%); para el caso de dividendos, ganancias y utilidades, el cinco por ciento (5%), artículos 92 y 93;
- b) Toda persona que pague rentas de capital debe retener el impuesto, el producto del impuesto deberá presentarse a la administración tributaria dentro de dos diez primeros días del mes siguiente (artículo 94);



- c) De no realizarse la retención correspondiente el contribuyente debe liquidar y pagar el impuesto dentro de los primeros diez días del mes siguiente a aquel en que se recibió el pago (artículo 95).

## CAPÍTULO V

### **5. El fraude de ley en casos concretos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en la República de Guatemala.**

#### **5.1. Utilización de fraude de ley dentro del sistema jurídico guatemalteco**

La Ley del Organismo Judicial contiene normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento guatemalteco, en el segundo párrafo del Artículo 4 de este cuerpo normativo, se encuentra el fraude de ley como una figura prohibitiva, de ejecutar actos al amparo de una norma con el fin de obtener un resultado contrario a lo establecido en el propio ordenamiento jurídico, pese a dicha prohibición, en varios ámbitos jurídicos se observa la utilización de esta institución jurídica.

##### **5.1.1. En derecho electoral**

Especialmente con objetivo electora, se ha observado que con el fin de obtener su inscripción como candidatos a algún cargo de elección popular, algunas personas utilizan el fraude de ley, pues valiéndose de alguna norma, tratan de burlar normas prohibitivas que impiden su participación en el proceso electoral.

Un ejemplo claro de ello fue observado por los guatemaltecos el año 2014, cuando el secretario general de un partido político, en aras de evitar sanciones por parte del Tribunal Supremo Electoral por realizar campaña electoral anticipada, actividad que esta rotundamente prohibido por la Ley Electoral y de Partidos Políticos, renuncia al cargo de secretario general del partido político que lo respaldaba.

En el año 2011, la pareja compuesta por el Presidente Constitucional de la República y su esposa, deciden divorciarse con el fin de que la entonces Primera Dama, pudiera participar como candidata presidencial, y burlar así el precepto constitucional que contiene las prohibiciones para optar al cargo de presidente de la República, sin embargo ante tan evidente actitud, la Dirección General del Registro de Ciudadanos, resuelve negar la inscripción como candidata presidencial; con esta resolución inicia el camino legal con la pretensión de buscar la inscripción de la que fuera Primera Dama de la Nación, situación que fue confirmada por la Corte Suprema de Justicia, así como por la Corte de Constitucionalidad.

#### **5.1.2. En el derecho laboral**

La práctica del fraude de ley es comúnmente utilizada en el ámbito laboral, por los patronos, al momento de contratar recurso humano, debido a que al contrato laboral se le otorga la connotación de contrato civil, por el que se conviene la prestación de servicios técnicos o profesionales, a cambio de un pago para lo cual se debe presentar una factura para requerir el pago de dichos servicios, con lo que se obliga al pago de los impuestos correspondientes, y el patrono se ve librado del pago de pasivo laboral

Esta práctica libera al patrono del cumplimiento de horarios, asuetos, pago de prestaciones y demás beneficios que le corresponden a todo trabajador en el territorio guatemalteco, pues así lo establece la normativa laboral del país; esta práctica se ha generalizado tanto en el sector privado como en el sector público.



### **5.1.3. En el derecho civil**

Es sabido en la sociedad guatemalteca, el fraude a ley, al amparo de otras normas, tal es el caso del matrimonio de una persona extranjera con una persona guatemalteca, con el único fin de obtener la ciudadanía, aun cuando el matrimonio solo se lleva a cabo mediante un acta, pero nunca de hecho, y muchas veces con la adición de un negocio, al pagarse / cobrarse por tal acto.

### **5.1.4. Para evitar el pago de impuesto sobre la renta**

En materia fiscal la práctica de la utilización del fraude de ley es común, debido a que muchas personas prefieren buscar cualquier tipo de salida para pagar la menor cantidad de impuestos o hasta evitar hacerlo. Según un reportaje presentado por el matutino Siglo 21 en noviembre de 2014, la evasión del Impuesto Sobre la Renta es del 65% por persona natural; si lo comparamos con la evasión que sobre el mismo Impuesto se presenta en países desarrollados que es entre un “5% a 7%”<sup>69</sup>, la diferencia es abismal y esta actitud se repite así en la mayoría de impuestos a los que los guatemaltecos están obligados.

Un caso específico se detecta en el Decreto 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, fue creado con el fin de incentivar la inversión extranjera en el país y sobre todo la contratación de mano de obra guatemalteca, para producción de productos tendientes a exportación.

---

<sup>69</sup> <http://m.s21.com.gt/nacionales/2014/11/02/ula-evasion-fiscal-suma-q1-mil-152-millones-cada-mes>



Dicha norma concede una serie de beneficios fiscales, entre ellos, el Artículo 4, inciso c) de la Ley citada “Exoneración total del Impuesto sobre la Renta, que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación de bienes que se hayan elaborado o ensamblado en el país y exportado fuera del área centroamericana.

Tal exoneración se otorgará por un período de diez (10) años, contados a partir del primer ejercicio de imposición, inmediato siguiente al de la fecha de notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía”.

Los beneficios otorgados por la norma indicada, han provocado que compañías con una larga permanencia en el país, propietarias de marcas ampliamente reconocidas por su gran consumo en el territorio, solicitaron y obtuvieron la calificación indicada en la ley citada, para obtener toda la gama de beneficios fiscales, entre ellos la exención total del Impuesto Sobre la Renta.<sup>70</sup> Ejemplo de este caso anterior se encuentran en el listado de entes exentos, emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, y publicado en su página electrónica.

El objeto de la ley citada es el de “promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional la producción de mercancías para exportación o reexportación”, lo que es aprovechado por sociedades o empresas que, si bien es cierto exportan sus productos, los mismos también son consumidos en el país, y en algunos casos sus productos eran distribuidos y consumidos en el mercado nacional mucho antes de que entrara en vigencia este cuerpo normativo.

---

<sup>70</sup><http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/noticias/32-tributarias/8546-entes-exentos.html>

Tal es el caso de entidades productoras de llantas, refrescos, lácteos, licores, productos de belleza, compañías que se dedican a la extracción minera, entre otros.

Otro ejemplo es el de los comerciantes que se encuentran registrados bajo el régimen de pequeño contribuyente, esta categoría la obtienen los contribuyentes que no exceden de una facturación anual de Q.150,000.00, sin embargo para no sobrepasar este monto inscriben a otra persona, por lo general un familiar cercano, dentro del mismo régimen, con el objeto de dividir los ingresos y por ende la facturación, para no sobrepasar la renta legalmente establecida, pues al facturar un monto mayor la administración tributaria, automáticamente lo estaría cambiando de régimen con lo cual debería llevar una contabilidad completa y estaría afecto a una tasa distinta.

El régimen de pequeño contribuyente se encuentra exento del pago del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que en el último párrafo regula que “Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo”.

Es debido a esta razón que algunas personas se registran como dos comerciantes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, cuando de hecho es un solo comercio con ingresos superiores al establecido para este régimen.

Por aparte, de acuerdo a lo establecido por el inciso 22 del Artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, son consideradas deducibles las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente y que se realicen al Estado, las universidades, entidades culturales o científicas, la deducción máxima permitida es de hasta un monto máximo de Q.500,000.00 anuales.

Debido a lo anterior, y como ejemplo de la forma como opera el fraude a la ley en el ámbito tributario guatemalteco es el caso de los supermercados, en los cuales al momento de realizar el pago correspondiente a las compras, y siempre que el mismo sea en efectivo, el cajero pregunta si se quiere donar los centavos restantes, a lo que la mayor parte de personas responden positivamente, empero al momento de realizar la donación, el supermercado la hace a nombre propio, cual si fuera dinero de su patrimonio, sin embargo son donaciones de todos los clientes que aportaron sus centavos.

La cantidad que el supermercado recaudó y que posteriormente fue donada se supone, no ha de ser nada despreciable, puesto que la percepción por parte del supermercado se realiza en varias sucursales y por lo general a nivel nacional.

## **5.2. Diferencia entre fraude de ley, elusión y evasión en materia tributaria**

### **5.2.1. Fraude de ley tributario y elusión fiscal**

El fraude de ley en materia tributaria es la utilización de normas que permiten al contribuyente aminorar o bien anular por completo la carga tributaria.

Por ejemplo, en el caso planteado de las compañías registradas como exportadoras, a pesar de que se configura los supuestos jurídicos necesarios para generar la obligación, la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, concede exención del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto la obligación tributaria no nace a la vida jurídica.

Se observa en este caso que compañías que pudieran no ser las idóneas, se acogen a la norma reguladora de la actividad exportadora, aunque no se cumpla con el espíritu de esta ley, sin embargo se ven beneficiadas con la exención de los tributos establecidos.

Gladys Monterroso al referirse a la elusión fiscal indica que “el sujeto pasivo evita el pago del tributo, empleando medios contemplados en la ley o legales, o que los mismos no contradicen las disposiciones legales. Utiliza una norma tributaria para reducir el pago de impuestos, por lo que dicho procedimiento es legal”.<sup>71</sup>

La obligación tributaria no surge con la utilización del fraude de ley o elusión tributaria, razón por la cual la administración tributaria se ve impedida de accionar en contra de los contribuyentes que utilizan esta figura, que si bien no es ilegal si carece de ética, ya que es la nación y todos los habitantes que se ven afectados puesto que el gobierno o bien no invierte en proyectos en beneficio de la población o bien decide readecuar la carga tributaria ya sea incrementando las tasas impositivas o bien creando nuevos impuestos.

---

<sup>71</sup> Monterroso, Gladys, **Ob. Cit.** Pág. 160

Debido a lo anterior, se considera que la elusión fiscal es la manera cómo opera el fraude de ley en el ámbito tributario, pues lo que se busca es evitar o reducir el pago de un impuesto, sin violentar ninguna ley, por el contrario, se busca el amparo de otra norma para que viabilice esta práctica, con lo cual el hecho imponible no llega a surgir.

Para Monterroso la elusión se clasifica en:

- Elusión por exclusión
- Elusión por vacío de ley

#### **5.2.1.1. Elusión por exclusión**

Este tipo de elusión tiene como finalidad impedir el pago de tributos, para lo cual el contribuyente evita que surja la obligación tributaria.

Se ejemplifica con el caso planteado, en el cual un comerciante que obtiene ingresos mayores a los establecidos, divide su comercio en dos para lo cual persona cercana se inscribe como comerciante para estar las dos personas en el régimen de pequeño contribuyente, evitando así ser registrado como contribuyente normal, con lo cual tiene mayor carga tributaria y otras obligaciones formales relacionadas con los tributos.

#### **5.2.1.2. Elusión por vacío de ley**

Esta se presenta cuando la norma tributaria otorga beneficios con el objeto de incentivar actividades específicas, tal es el caso de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila; reciben los beneficios fiscales que otorga esta norma entidades que comercializan sus productos dentro del mercado nacional y centroamericano, inclusive mineras son beneficiadas por esta normativa.



## **5.2.2. Evasión fiscal**

La evasión fiscal o tributaria, es el acto que realiza el contribuyente con el fin de eliminar o disminuir su carga tributaria, utilizando para ello métodos ilegales o prohibidos por la legislación, es decir se quebranta la ley.

La evasión fiscal constituye un delito, el Artículo 358 "A" del Decreto 17-73, Código Penal, tipifica el delito de Defraudación tributaria, "Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva".

### **5.2.2.1. Infracciones tributarias**

Son acciones que sin ser delitos o faltas violan las normas tributarias de carácter sustancial o formal, con lo cual la recaudación tributaria se ve lesionada. Se encuentran reguladas en el Código Tributario así como en las leyes tributarias específicas.

El pago extemporáneo de las retenciones, la mora, la omisión del pago de tributos, la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, el incumplimiento de las obligaciones formales, son determinadas como infracciones tributarias, además de otras acciones que se establece en las leyes tributarias específicas.

Como se indicó estas acciones no son consideradas como delitos, sin embargo, dentro de las infracciones específicas se encuentra el de no emitir o entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y el plazo establecidos, entre otros, siendo sancionados con el cierre temporal del establecimiento comercial, sin embargo, la no entrega de facturas es una de las formas más utilizadas para evadir el pago de impuestos.

Al no facturar una compraventa que realice cualquier comerciante, se vulnera de gran manera la recaudación tributaria, situación que a la fecha no se ha podido cuantificar pues es una práctica muy generalizada, por lo general por los contribuyentes inscritos como pequeños contribuyentes, con el objeto de no facturar más de la cantidad establecida y seguir percibiendo los beneficios de este régimen.

El sistema jurídico tributario guatemalteco contempla actos en los cuales, si bien es cierto que el contribuyente evade las obligaciones establecidas en las normas tributarias, dicha actitud no llega a ser de tal magnitud que se deba accionar ante los órganos jurisdiccionales, en lugar de ello se sanciona administrativamente con la imposición de multas, intereses e inclusive el cierre temporal de los comercios, en este último caso si debe existir la autorización judicial para evitar que se vulneren los derechos constitucionales al comerciante.

Actualmente Guatemala atraviesa una crisis que podría catalogarse como política – gubernativa, debido a que el Ministerio Público junto a la Comisión Internacional Contra la Impunidad en Guatemala, han descubierto y desmantelado redes que se dedicaban a defraudar las arcas nacionales.

Estas acciones han dado como resultado capturas de personas que han sido puestos a disposición del Organismo Judicial, tanto personas particulares como empleados públicos, funcionarios exfuncionarios, así mismo se encuentran bajo investigación y con solicitud de antejuicio candidatos a ocupar un cargo público en las próximas elecciones generales.

Estas acciones han impactado de una gran manera en la población guatemalteca en muchos aspectos, pero en el ámbito tributario es en uno de los cuales más ha tenido efectos, debido a que la recaudación está siendo afectada. Una parte de la población justifica su falta de cumplimiento a las leyes tributarias por la corrupción que en los últimos meses ha sido descubierta tanto en la Superintendencia de Administración Tributaria como en otras dependencias estatales.

En el Impuesto Sobre la Renta, según informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, la recaudación bajo en mayo de 2014 se registró 6 mil 187 millones de Quetzales, mientras que en el mismo mes pero del año 2015 se reportó una captación de 5 mil 998 millones de Quetzales, lo cual es solo una muestra de la disminución en la captación de los tributos.

Pero si bien es cierto que la mayoría de personas detenidas por atentar en contra de las finanzas del Estado han sido funcionarios de gobierno y empleados públicos, también es cierto que la mayor parte de defraudadores son los contribuyentes con el fin de aumentar sus ingresos evitan pagar los tributos a los que están obligados legalmente.





Como quedo evidenciado esta práctica es cometida tanto por grandes contribuyentes, es decir compañías con una ventas multimillonarias, como por pequeños contribuyentes, quienes si bien es cierto que su facturación, según lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no debe sobrepasar los Q.150,000.00 anuales, es el número más grande de contribuyentes registrado en la Administración Tributaria, y quienes dejan de facturar muchas de sus transacciones para evitar sobrepasar la cantidad indicada, por lo que la suma de estos dos factores, mayor número de contribuyentes e innumerables compraventas no facturadas, es lo que daña de gran manera la recaudación tributaria.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El fraude de ley opera en el derecho tributario como elusión fiscal, debido a que valiéndose de una norma jurídica permisiva, algunos contribuyentes evitan o aminoran el pago del Impuesto Sobre la Renta. A manera de ejemplo se cita el caso de las entidades que son registradas como exportadoras y que valiéndose de la exoneración que permite la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, evitan realizar pagos de dicho Impuesto, sin embargo esta ley tiene como objeto el incentivar la producción de mercancías con destino a países fuera del área centroamericana.

La administración tributaria no tiene pleno control de los comerciantes inscritos como pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, debido a ello que no son plenamente fiscalizados por lo cual no se tiene control sobre las transacciones que éstos realizan, ignorándose si sobrepasan el monto autorizado para poder tener los beneficios que este régimen les otorga.

Debido a estas causas se recomienda que sean establecidas en la legislación guatemalteca, severas sanciones para el contribuyente que sea sorprendido utilizando la elusión fiscal, asimismo que se le obligue a realizar el pago de los tributos dejados de sufragar a las arcas fiscales, ya que actualmente se carece de algún tipo de norma jurídica que permita la sanción a este tipo de acciones por lo que algunos contribuyentes las utilizan para evitar el pago de impuestos.

Así mismo es recomendable que la legislación regule que las donaciones efectuadas por cualquier ente o persona contribuyente, deben realizarse del patrimonio propio, y de realizarse cualquier tipo de colecta, esta no debe ser considerada como deducción.

El combate a la corrupción debe realizarse a todo nivel, dentro y fuera de la administración tributaria, para evitar que la población utilice estas acciones como excusa para no tributar y sobre todo para mejorar los índices de recaudación, debido a que si se reducen las acciones que actualmente conllevan a una pobre captación de recursos fiscales, no habría necesidad de incrementar la carga tributaria.





## BIBLIOGRAFÍA

- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco. Parte General.** Guatemala: Ediciones de Pereira, 2013
- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco. Parte Especial.** Guatemala: Ediciones Santillana, 2015
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental.** Undécima Edición, Nueva edición, actualizada, corregida y aumentada. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1993.
- BELISARIO VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 8ª edición actualizada y ampliada. Astrea. Argentina.
- DIEP DIEP, Daniel. **Evolución del tributo.** Revista CODHEM, noviembre – diciembre 2003.
- ESCOBAR MENALDO, Rolando. **Principios constitucionales de la tributación en Guatemala.** Reporte Preliminar. Guatemala. 2004.
- ESTRADA HERNÁNDEZ, Miler Estuardo. **El fraude de ley en el derecho tributario.** Instituto de Investigaciones Jurídicas URL. Guatemala, 2013.
- FONSECA-HERRERO RAIMUNDO, José Ignacio. **Diccionario jurídico básico.** España: Editorial Colex, 2002.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario.** Tomo I Parte General. Ediciones Depalma. Argentina 1996.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** Volumen I. Ediciones Depalma. Argentina 1997.
- [http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150693/1020150693\\_02.pdf](http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150693/1020150693_02.pdf) (Guatemala, 30 de Abril de 2015).
- <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf> (Guatemala, 30 de Abril de 2015).
- [http://www.nationalgeographic.com.es/articulo/historia/secciones/8372/pago\\_los\\_impuestos\\_antiguo\\_egipto.html](http://www.nationalgeographic.com.es/articulo/historia/secciones/8372/pago_los_impuestos_antiguo_egipto.html). (Guatemala, 29 de abril de 2015).
- [http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc\\_download/5543-isrlucrativassep2014](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_download/5543-isrlucrativassep2014). (Guatemala, 14 de julio de 2015).



[http://www.google.com.gt/url?url=http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc\\_download/5753-rentasdeltrabajo-enero-2015](http://www.google.com.gt/url?url=http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_download/5753-rentasdeltrabajo-enero-2015). (Guatemala, 14 de julio de 2015).

<http://www.cpa.org.gt/wp-content/uploads/rentasdecapital.pdf> (Guatemala, 3 de mayo de 2015).

<http://jorgepalmieri.com/2011/04/12/excelente-cronica-de-la-hora/> Reportaje.  
(Guatemala, 21 de junio de 2015).

<http://www.oj.gob.gt/masterlex/default.asp?strUsuario=consulta&strPassword=consulta>  
(Guatemala, 16 de julio de 2015).

<http://m.s21.com.gt/nacionales/2014/11/02/ula-evasion-fiscal-suma-q1-mil-152-millones-cada-mes> (Guatemala, 29 de abril de 2015).

Instituto Centroamericano para Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala**. Diciembre 2007.

LARIO PARRA, María José. **El fraude a la ley tributaria**. Editorial de la Universidad de Granada. 2012.

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Edición Actualizada. Guatemala, 2008.

MANSILLA Y MEJÍA, María Elena. **Fraude a la ley: fraus legis facta**. Revista Cultura Jurídica. Número 1. UNAM. México. Diciembre 2010 – Febrero 2011.

PORRÚA PÉREZ, Francisco. **Teoría del estado**. XL Edición. México: Editorial Porrúa, 2009.

Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. Vigésima Segunda Edición. Tomo I. Espasa. 2001.

Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. Vigésima Segunda Edición. Tomo II. Espasa. 2001.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho tributario y derecho financiero**. Ediciones JJCPM/MI. Buenos Aires. 2001.

ZABALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago de Chile. 1998.

#### **Legislación:**

**Constitución Política de la República de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente. Guatemala 1985.



**Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados.** Viena 23 de mayo de 1969.  
Aprobado por el Decreto 55-96 del Congreso de la República de Guatemala. 26 de junio de 1996, ratificado con reservas el 14 de mayo de 1997.

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

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

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

**Ley de Actualización Tributaria.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 10-2012, 2012.

**Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 29-89, 1899.

**Ley del Impuesto Sobre la Renta.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 26-92, 1992.

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