

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



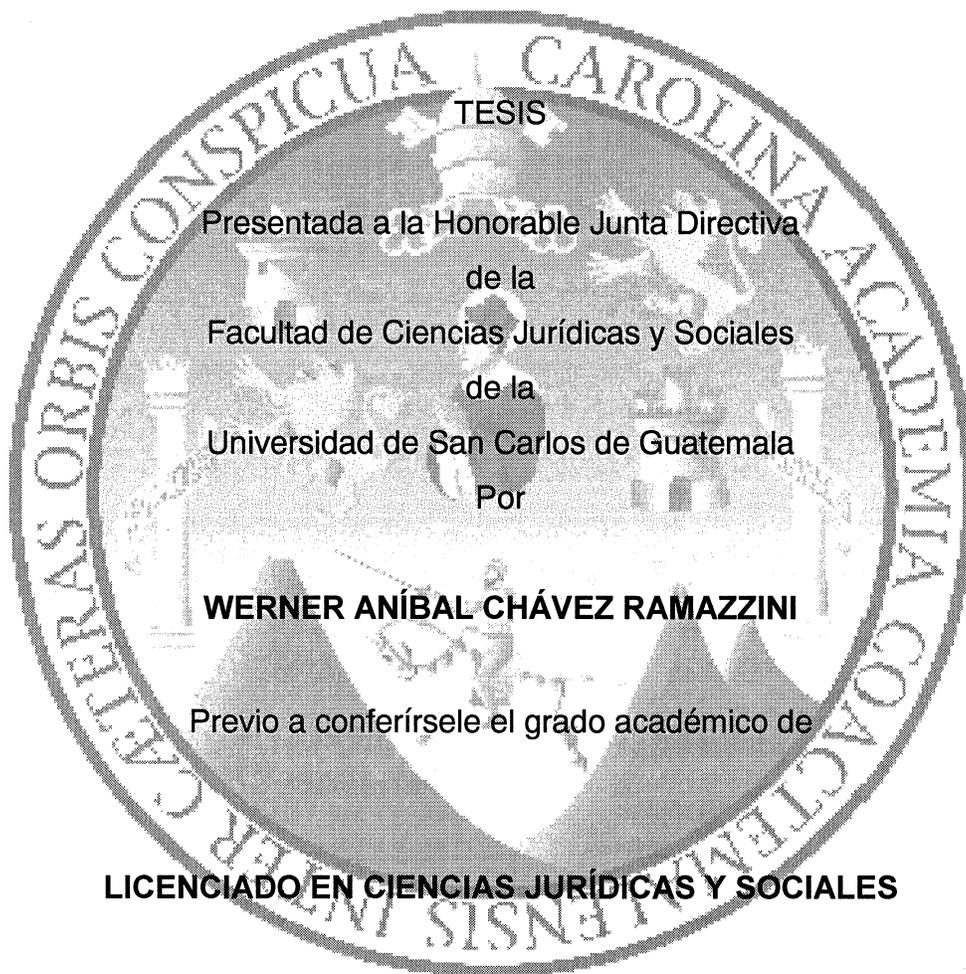
**EVASIÓN FISCAL Y SU IMPACTO EN LA RECAUDACIÓN
TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

WERNER ANÍBAL CHÁVEZ RAMAZZINI

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019

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

**EVASIÓN FISCAL Y SU IMPACTO EN LA RECAUDACIÓN
TRIBUTARIA 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

WERNER ANÍBAL CHÁVEZ RAMAZZINI

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2019

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

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V:	Br.	Abidán Carias Palencia
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN
TÉCNICO PROFESIONAL**

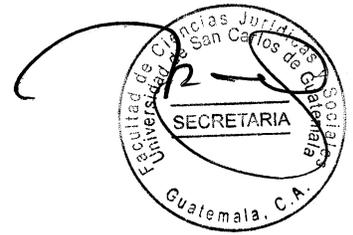
Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Saúl Sigfredo Castañeda Guerra
Vocal:	Lic.	Sergio Waldemar Max Moya
Secretario:	Lic.	Willian Armando Vanegas Urbina

Segunda Fase:

Presidente:	Lic.	Jaime Ernesto Hernández Zamora
Vocal:	Licda.	Vilma Corina Bustamante Tuche
Secretario:	Lic.	Ronald David Ortiz Orantes

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).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 05 de junio de 2019.

Atentamente pase al (a) Profesional, WILBER JOEL NAVARRO VASQUEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
WERNER ANIBAL CHÁVEZ RAMAZZINI, con carné 200813221,
 intitulado IMPLEMENTACIÓN DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN
EN MATERIA TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA LA REDUCCIÓN DE EVASIÓN FISCAL.

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.

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

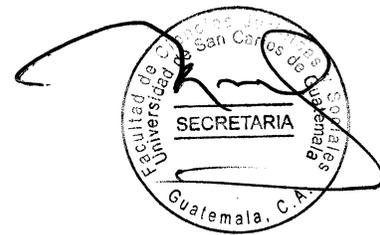


Fecha de recepción 15 / 07 / 2019. f)

Wilber Joel Navarro Vasquez
 Abogado y Notario
 Asesor(a)
 (Firma y Sello)



LIC. WILBER JOEL NAVARRO VÁSQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO
6ta. Avenida 3-11 Zona 4 Ciudad de Guatemala
Tel. 24112411 ext. 3004 - 53212103



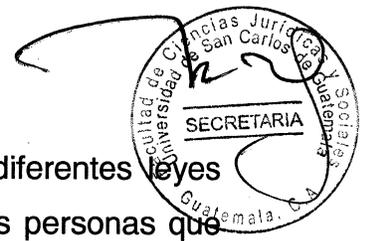
Guatemala 3 de septiembre de 2019

Licenciado
Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Respetable Licenciado Orellana Martínez:

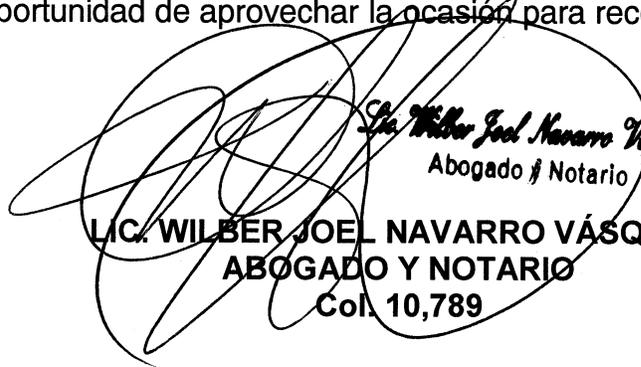
En atención a la providencia emitida por esa unidad con fecha cinco de junio del año dos mil diecinueve, en el cual se me nombra **asesor** de Tesis del bachiller **WERNER ANÍBAL CHÁVEZ RAMAZZINI**, quien se identifica con el número de Carné 200813221. Declaro que no tengo ningún impedimento legal ni moral para desempeñar el cargo de asesor, no soy pariente del ponente ni él tiene relación de dependencia con él suscrito. Se le brindo la asesoría de su trabajo de tesis titulada **“IMPLEMENTACIÓN DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA LA REDUCCIÓN DE EVASIÓN FISCAL”**. Luego de varias sesiones de trabajo se obtuvo la versión final de la investigación y en su oportunidad sugerí algunas correcciones de tipo gramatical y de redacción; que consideré que en su momento fue necesario para mejor comprensión del tema que se desarrolla; asimismo fue oportuno cambiar el título del misma; quedando de la siguiente manera: **“EVASIÓN FISCAL Y SU IMPACTO EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA”**. Hago constar que se realizó un análisis documental y jurídico en materia de constitucional, administrativo, civil y penal; en el lapso de la asesoría, así como en el desarrollo del trabajo de tesis, él estudiante manifestó sus capacidades en investigación, utilizando técnicas y métodos deductivo e inductivo, analítico, sintético y la utilización de las técnicas de investigación bibliográfica y documental que comprueba que se realizó la recolección de bibliografía acorde al tema.



La contribución científica oscila en la recolección de información de diferentes leyes comparadas, que será legalmente hablando de gran apoyo a todas las personas que decidan proponer iniciativas de ley; abarcó las instituciones jurídicas relacionadas a los temas desarrollados, definiciones y doctrinas, así como el marco legal de la materia, el cual puede servir de base para otros trabajos de investigación en las diferentes ramas del derecho. Él estudiante aceptó las sugerencias realizadas durante la elaboración de la tesis, y aportó al trabajo sus propias opiniones y criterios, los cuales lo enriquecen, sin embargo, pueden ser no compartidos y sujetos a polémica, no obstante, se encuentran fundamentados, puesto que son planteamientos serios y ordenados que demuestran un buen manejo de criterio jurídico sobre la materia. Con respecto a la conclusión discursiva mi opinión es que es acorde al tema investigado y la utilización de la técnica de investigación bibliográfica que comprueba que se hizo la recolección de bibliografía actualizada.

Por lo expuesto **OPINO** que el trabajo del estudiante **WERNER ANÍBAL CHÁVEZ RAMAZZINI**, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con las normativa respectiva, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, la conclusión discursiva y bibliografía utilizada, son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación, por lo que al haberse cumplido con los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente emitir el **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo asesorado.

Con muestra de mi consideración y estima, me suscribo, como atento y seguro servidor, no dejando la oportunidad de aprovechar la ocasión para reconocer el excelente trabajo del ponente.


LIC. WILBER JOEL NAVARRO VÁSQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO
Col. 10,789



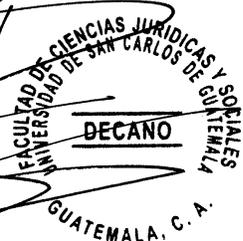
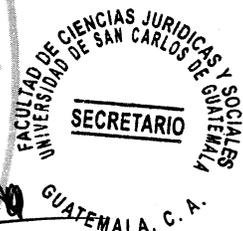
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 26 de septiembre de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante WERNER ANIBAL CHÁVEZ RAMAZZINI, titulado EVASIÓN FISCAL Y SU IMPACTO EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA 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.

RFOM/JP.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Ser supremo que me dio la sabiduría, fuerza y perseverancia para culminar uno de mis sueños.
- A MI MADRE:** Aracely Ramazzini, suspendiendo su sueño eterno, como una muestra para honrar su memoria, por darme la vida, por siempre alentarme a superarme, por su paciencia y su amor, que allá junto a Dios comparta este éxito conmigo.
- A MI PADRE:** Licenciado Aníbal Chávez, por su apoyo incondicional y su ejemplo de perseverancia y superación. Le agradezco por hacer de mí una persona de éxito y su amor incondicional.
- A MI ESPOSA:** Lesslie Scarleth Castillo Moraga, con mucho amor y agradecimiento por su apoyo y comprensión.
- A MIS HIJOS:** Jaden y Leah, por ser el motor que me impulsa todos los días a lograr mis objetivos. Este triunfo es para ustedes.
- A MIS SUEGROS:** Ronny Castillo y Cecilia Moraga, con mucho cariño por todo el apoyo brindado en esta etapa.
- A MIS HERMANOS:** Xeomara y Manolo (+), gracias por su cariño y apoyo incondicional.
- A MIS CUÑADAS:** Mirna, Lynny y Lisbeth, por el apoyo que me han brindado siempre.
- A MIS SOBRINOS:** Katherine, Waleska, Chelssy, Andrea y Erick, que este triunfo sea un ejemplo a seguir.



A MIS AMIGOS:

En general y especialmente a Eliú Carias, Juany García, Aldo Saquilmer, Marco Guzmán, y Alexander Rodríguez, gracias por su amistad y apoyo.

EN ESPECIAL A:

La gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, mi alma mater, por su gran contribución en mi formación profesional, y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por prepararme para ser un profesional del derecho y actuar en el ejercicio de la profesión con ética.

A USTED:

Por su presencia.



PRESENTACIÓN

Esa investigación pertenece a la rama del derecho tributario, constitucional, penal y administrativo, por ello utilizó el método cualitativo, ya que se estudió la problemática de la evasión fiscal y la incidencia negativa en la recaudación tributaria en el país y la informalidad en la recaudación de Impuestos tributarios de las contribuciones

El objeto de estudio fue establecer si la evasión fiscal que afecta al Estado de Guatemala, además si la poca recaudación influye para atender servicios públicos, haciendo conciencia que la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias, se afecta en el cumplimiento de la educación, salud, seguridad entre otros servicios que está comprometido en cumplir el estado de Guatemala.

El sujeto de estudio fue analizar la poca cultura tributaria que tienen los guatemaltecos y que esto influye en los contribuyentes, provocando la evasión tributaria en la recaudación fiscal en Guatemala.

El periodo está comprendido desde el mes de marzo al mes de octubre del año 2019, debido a la complicación de conseguir información en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), Órganos Jurisdiccionales y el Ministerio Público.

Por lo anterior, este trabajo de tesis servirá como aporte académico a la Universidad de San Carlos de Guatemala, a estudiantes de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por lo interesante del tema de investigación jurídico-social.



HIPÓTESIS

En Guatemala la evasión fiscal ha influido de manera inversa en la recaudación fiscal, el alto grado de evasión que existe en los contribuyentes guatemaltecos, afecta a la economía y al desarrollo económico nacional, todo ello es producto de la combinación de la falta de cultura tributaria, campañas de formalización y un marco normativo que agobia a las empresas.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

Se comprobó la hipótesis utilizando el método jurídico descriptivo, al determinar que la evasión fiscal continuará mientras que los comportamientos e intereses individuales y colectivos continúen estando firmemente arraigados, y con ello sean intereses que caminan por senderos diferentes. Se concluyó que los contribuyentes por falta de educación tributaria no contribuyen con sus impuestos, realizan actividades ilícitas, sus declaraciones de ingresos y adquisiciones no son las reales, además el sentido de relación que tiene el ciudadano con el Estado es nulo; es por ello que la informalidad tributaria influye negativamente en la recaudación de impuestos y contribuciones guatemaltecos.

La evasión fiscal, uno de los síntomas más evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad social de las generaciones actuales, no sólo es una dificultad de recaudación económica, sino también una muestra de la pérdida del sentido de obligación y pertenencia hacia la comunidad, es un desinterés por los asuntos colectivos. Es necesaria la formación a través del Estado de Guatemala de una auténtica conciencia tributaria en la sociedad afecta, a través del efectivo cumplimiento de las obligaciones del Estado como responsable directo de la realización del bien común. Que los órganos a los que el Estado autorice como encargados de la recaudación y fiscalización de los tributos, realicen su trabajo de manera responsable y correcta para que se contribuya al bienestar y economía de Guatemala.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	3
1.2. Objeto del derecho tributario.....	9
1.3. Naturaleza jurídica.....	10
1.4. Fuentes del derecho tributario.....	13
1.5. Principios del derecho tributario constitucionales.....	14
1.6. Relación con otras disciplinas jurídicas.....	16
1.7. Partes del derecho tributario.....	17
1.8. Ubicación.....	18
1.9. Jerarquización de las normas jurídicas tributarias.....	18
1.10. Autonomía.....	19

CAPÍTULO II

2. Defraudación fiscal.....	21
2.1. Definición.....	25
2.2. Características.....	29
2.3. El bien jurídico tutelado.....	32
2.4. Naturaleza jurídica.....	35
2.5. Sujetos.....	37
2.6. La figura del delito defraudación fiscal.....	38
2.7. El delito de defraudación tributaria.....	40
2.8. Regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.....	46

CAPÍTULO III

3. Elusión fiscal.....	47
3.1. Definición.....	50
3.2. Elementos.....	54



3.3. Características.....	56
3.4. Causas.....	58
3.5. Efectos.....	61
3.6. Persecución de la elusión fiscal.....	62
3.7. Formas de elusión tributaria.....	64
3.8. Los mecanismos o figuras que sirven de instrumento de la elusión fiscal.....	65
3.9. La elusión fiscal en la legislación guatemalteca.....	66
3.10. Estrategia de la administración tributaria para prevenir la elusión fiscal.....	67
3.11. Marco legal en el que se refleja la elusión fiscal en Guatemala.....	68

CAPÍTULO IV

4. Evasión fiscal y su impacto en la recaudación tributaria en la República de Guatemala.....	71
4.1. Evasión fiscal.....	73
4.2. Definición de evasión fiscal.....	76
4.3. Tipificación de evasión fiscal.....	78
4.4. Causas de la evasión fiscal.....	80
4.5. Formas de evasión.....	81
4.6. Elementos.....	82
4.7. Características.....	83
4.8. Efectos.....	85
4.9. Quiénes evaden impuestos.....	89
4.10. Qué castigos se deben aplicar a quienes persistan en evadir.....	89
4.11. La evasión fiscal es un problema perdurable.....	90
4.12. Quienes se les podría dar el calificativo de evasores.....	91
4.13. Factores que contribuyen en la evasión tributaria.....	91
4.14. Medidas específicas que deberá emprender la Superintendencia de Administración Tributaria frente a la evasión fiscal.....	92
4.15. Marco constitucional.....	93
4.16. Análisis del presente trabajo.....	102



CONCLUSIÓN DISCURSIVA	109
BIBLIOGRAFÍA	111



INTRODUCCIÓN

En esta tesis se menciona la problemática de evasión fiscal en Guatemala, es muy importante estudiarlo y analizarlo, por qué con ello se puede comprender sus causas y efectos, así mismo para entender que el tema de impuestos, es crucial para que un país desarrolle de forma integral. Desde tiempos remotos los países han obtenido sus ingresos a través del pago de los impuestos que les cobran a sus habitantes, en el caso de Guatemala como en cualquier parte del mundo la evasión fiscal va paralela al acto de tributar, y mientras aumentan los esfuerzos de las administraciones en emitir leyes rigurosas, más complejos se vuelven los hábitos de evadir por parte del sujeto obligado de la misma, por lo que es difícil la fiscalización cuando el acto mismo de la evasión sea más efectivo que la misma ley.

Guatemala es un país que financia el gasto público en mayor porcentaje con sus ingresos provenientes de la recaudación tributaria, no ha podido avanzar de acuerdo a la medida de sus posibilidades, debido a que los contribuyentes son renuentes a incumplir con sus obligaciones tributarias, incurriendo en evasión de los tributos; lo cual se convierte en un gran problema que ocasiona la disminución de la recaudación de sus ingresos fiscales, que sirven para financiar las actividades que realiza el Estado. Como se conoce, la recaudación fiscal permite al Estado atender las necesidades de la población en lo social, educativo, salud, seguridad, entre otros, pero cuando los contribuyentes evaden sus obligaciones tributarias disminuye la recaudación de ingresos, afectando al presupuesto que se destina a brindar dichos servicios.

A nivel nacional, existen diferentes maneras de evadir impuestos tributarios, debido a que preexisten deficiencias en el control y fiscalización por parte del gobierno; la evasión fiscal en este país provoca la disminución de un monto de tributo producido dentro del territorio por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio sí obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos, en la evasión fiscal existe el incumplimiento por parte de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, es el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de



maniobras engañosas. El alto grado de evasión que existe en los contribuyentes, afecta a la economía y al desarrollo económico nacional; todo ello es producto de la combinación de la falta de cultura tributaria, campañas de formalización y un marco normativo que agobia a los contribuyentes, esta combinación se vuelve particularmente peligrosa cuando la educación y desarrollo de capacidades es deficiente.

El objetivo general de la investigación, fue establecer como la evasión tributaria, incide en la recaudación fiscal en el la República de Guatemala y los específicos determinar la influencia de la evasión tributaria en la recaudación fiscal, describir como la cultura tributaria influye en la inscripción de los contribuyentes en los regímenes tributarios, comprobar la falta de publicidad por parte de las autoridades para promocionar una cultura tributaria y con ello incrementar la recaudación fiscal

Se comprobó la hipótesis, en Guatemala la evasión fiscal ha influido de manera inversa en la recaudación fiscal, el alto grado de evasión que existe en los contribuyentes guatemaltecos, afecta a la economía y al desarrollo económico nacional, todo ello es producto de la combinación de la falta de cultura tributaria, campañas de formalización y un marco normativo que agobia a las empresas. Para el desarrollo del trabajo se utilizaron los siguientes métodos de investigación: analítico, sintético, inductivo, deductivo; y, las técnicas de investigación empleadas fueron la documental y la científica jurídica.

Esta tesis está contenida en cuatro capítulos, de los cuales el primero tiene como propósito el derecho tributario, principios del derecho tributario constitucionales; el segundo, versará la defraudación fiscal, la figura del delito defraudación fiscal; el tercero, buscó establecer la elusión fiscal, persecución de la elusión fiscal, y, el quinto capítulo trató la evasión fiscal y su impacto en la recaudación tributaria en la República de Guatemala, análisis del presente trabajo.

Por lo anterior, este trabajo de tesis servirá como aporte académico a la Universidad de San Carlos de Guatemala, a estudiantes de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por lo interesante del tema de investigación jurídico-social.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario también conocido como derecho fiscal, es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público; en aras de la consecución del bien común. El derecho tributario es la ama del derecho financiero que regula las relaciones entre el ente público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exoneraciones especiales, formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir preceptos relativos a declaraciones y trámites.

El derecho tributario es aquella rama del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y recaudación de los tributos y analiza las relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos; es aquella rama del derecho que expone los principios y las normas relativas a institución y a la aplicación de los impuestos y tasas, como también a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los individuos, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio instituido por el estado con fin de lucro.

El derecho tributario es una parte fundamental del derecho financiero, el cual se encarga de explicar los impuestos o las obligaciones como contribuyentes, ya que se



relacionan con la administración tributaria, ya sea la de los particulares con particulares, o particulares con el Estado o el mismo Estado con el Estado, por lo que de esa manera se hace posible establecer las obligaciones y derechos, así como el respeto a las normas legales por parte de la administración y los contribuyentes.

El derecho tributario se refiere a un régimen jurídico correspondiente al pago de los tributos, mientras que por derecho impositivo, se entiende el régimen jurídico de aquellas obligaciones impuestas por el Estado, es el conjunto de normas jurídicas que forman parte del derecho público, el cual tiene como fin la contribución de los tributos, impuestos, tasas o contribuciones especiales, los cuales obligan a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones para que el Estado de esta manera pueda cumplir y cubrir las necesidades de la sociedad.

Es una rama de la ciencia jurídica derivada de una serie de consideraciones que se fueron desarrollando con el tiempo. En cuanto a la importancia de dicha rama, el derecho tributario ha llegado a ser considerado como una rama jurídica por la importancia que, como recursos públicos genuinos, necesarios para el ejercicio de la actividad financiera del Estado, han ido adquiriendo los tributos que son la materia peculiar del conjunto de normas jurídicas que conforman aquélla.

En virtud de la importancia que tiene la captación de ingresos para que el Estado pueda sufragar los gastos públicos, el derecho tributario cobra su autonomía como rama de la Ciencia Jurídica y obtiene conceptos e instituciones propias para regular todos los aspectos que lo involucran; el derecho tributario, manifestando que su estudio jurídico-



científico tiene su fundamento en la bifurcación del principio de legalidad tributaria y el de legalidad presupuestaria; siendo que el tributo es el recurso con mayor relevancia de la Hacienda Pública y el Presupuesto es la expresión contable

El derecho tributario es aquella rama perteneciente al derecho público, a la cual se le ha asignado como objeto principal regular los principios, instituciones, derechos y obligaciones que tendrán como finalidad primordial la relación jurídico tributaria existente entre el Estado y los contribuyentes, derivada de supuestos o hipótesis contenidas en la ley, que dan como resultado el nacimiento de una obligación de carácter tributario, cuya prestación va orientada a financiar los gastos públicos para satisfacer necesidades de carácter colectivo; este accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población, mediante la prestación de los servicios públicos, realizando para ello diverso tipo de actividad que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin.

1.1. Definición

El derecho tributario es un fenómeno de la recaudación de tributos que tiene por objeto el sostenimiento del aparato gubernativo por lo que encontramos en la Constitución Política de la República un marco definido en materia tributaria, también encontramos derecho tributario en el código tributario, que vino a darle dinámica a los principios tributarios constitucionales y a normar, en forma más o menos adecuada, las relaciones entre el Estado y los contribuyentes con ocasión de los impuestos.



Establece que “es la rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado, en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.”¹

Es la rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.

Menciona que el derecho tributario “es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de los tributos y contribuciones hechas por los particulares para el sostenimiento del Estado, contemplando la relación jurídica tributaria desde el punto de vista del contribuyente, con la finalidad de cubrir los gastos públicos.”²

El derecho tributario nace por un proceso histórico constitucional; en el ejercicio del poder fiscal, o sea del poder imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, donde se encuentra la base del derecho tributario como tal y la base del derecho constitucional moderno.

El derecho Tributario “es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran

¹ Figueroa Vásquez, Waldo. **Derecho tributario**. Pág. 205.

² García Vizcaíno Catalina. **Derecho tributario**. Pág. 194.



recaudación de los tributos es la rama de derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.”³

Es llamado derecho impositivo y es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos; regulándolos en sus distintos aspectos es el conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos y especialmente a los impuestos el derecho tributario recibe diversas denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal es la rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares.

Expone que el derecho tributario “estudia el conjunto de normas y principios relativos a la actividad financiera del Estado, de esta forma poder obtener ingresos, aportados por los particulares, para el sostenimiento de las entidades estatales; es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación; abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas de impuestos, tasas y contribuciones especiales.”⁴

El derecho tributario se encuentra contenido en normas específicas y particulares de

³ Pérez de Ayala, José Luis. **Derecho tributario**. Pág. 283.

⁴ Ramos León Ignacio Blanco. **Derecho tributario**. Pág. 363.



cada uno de los tributos que integran el sistema tributario nacional, es decir el conjunto de leyes específica de cada impuesto, verbigracia, ley del impuesto sobre la renta, ley del impuesto al valor agregado, ley del impuesto único sobre inmuebles, etc., tomando ese conjunto como un todo. Existe una relación entre el derecho tributario con respecto al derecho financiero, ya que el derecho tributario no se limita a los impuestos, tasa y contribuciones, por lo que se ubica al derecho tributario dentro de la división del derecho público, normas e instituciones de orden público que garantizan los elementos de la sociedad.

Refiere que el derecho tributario “es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado, regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que aquellos generan, las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización.”⁵

El derecho tributario es un fenómeno de la recaudación de tributos que tiene por objeto el sostenimiento del aparato gubernativo por lo que se encuentra en la Constitución Política de la Republica de Guatemala, un marco definido en materia tributaria, también se ubica este derecho en el Código Tributario guatemalteco, que vino a darle dinámica a los principios tributarios constitucionales y a normar, en forma más o menos adecuada, las relaciones entre el Estado y los contribuyentes con ocasión de los

⁵ Soler, Osvaldo Hector. **Derecho tributario**. Pág. 160.



impuestos.

El derecho tributario “es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público, incluyendo cualquier prestación económica, de los particulares o gobernantes para el sostenimiento del Estado, es la rama del derecho público que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislaciones que regulan los derechos y obligaciones coactivas de las personas con respecto a la materia tributaria y volviéndose coactivas.”⁶

El derecho tributario se encuentra contenido en normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran el sistema tributario nacional, es decir el conjunto de leyes específicas de cada impuesto, verbigracia, ley del impuesto sobre la renta, ley del impuesto al valor agregado, ley del impuesto único sobre inmuebles, tomando ese conjunto como un todo. La condición del derecho tributario toma muy especialmente en cuenta esta división, existe el fenómeno de la recaudación de tributos para el sostenimiento del aparato gubernativo y realización de la obra pública.

Establece que el derecho tributario “es el conjunto de normas y principios que describe los tributos, es decir la actuación del Estado en el uso del poder de imposición, creando tributos exigibles a los particulares y su trabajo como recaudador de dichos tributos que forman parte del derecho público que regulan la creación, recaudación de los tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que sirven para cubrir las

⁶ Valdés Costa, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Pág. 384.



necesidades del Estado.”⁷

La carga tributaria, los hechos que la originan, entre otros temas, constituyen la materia propia del derecho tributario. La tributación entabla relación entre el Estado y los particulares y viceversa; esas relaciones que surgen de tales actos constituyen el derecho tributario.

Establece que el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en sus diversas manifestaciones y como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generen entre estos últimos.”⁸

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

Menciona que el derecho tributario “es la rama del derecho público, que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos; que integran los sistemas fiscales, estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislación que regulan los derechos y obligaciones de las personas; con respecto a la

⁷ Abad, Mariano y Genaro Díaz. **Notas de introducción al derecho financiero**. Pág. 259.

⁸ Zavala Ortiz, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Pág. 185.



materia tributaria.”⁹

El derecho tributario comprende aquellos recursos para cuya creación el Estado no necesita contar con la voluntad del particular (expresa o tácita), como es necesario en los demás recursos; para crear la obligación tributaria le es suficiente su poder imperium y que conforma la clásica trilogía de impuestos, tasas y contribuciones especiales, dentro de la rama del derecho público, posee diversas vertientes, en especial, en cuanto al alcance de sus contenidos, es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre los últimos.

1.2. Objeto del derecho tributario

El derecho tributario tiene un objeto relacionado con su función, sus principios y la relación entre los particulares y el Estado y el Estado con los particulares; el derecho tributario estudia el conjunto de normas y principios que hablan de la actividad del Estado, siendo su mayor objetivo la obtención de ingresos que los particulares deben de entregar a los organismos especializados para eso pertenecientes al Estado, así como establecer principios organizadores de los tributos existentes en el país; el derecho tributario tiene como objeto principal la relación jurídica tributaria, la cual se refiere a la obligación de dar, en este caso pagar el tributo; existiendo a su vez las obligaciones accesorias las cuales constan en intereses o suplementos de los

⁹ Amoros, Narciso. **Derecho tributario**. Pág. 374.



impuestos, por otro lado existe una relación sustantiva o material que es la relación de dar el tributo propiamente dicho.

Desprendiendo, entonces que, el derecho tributario se encarga de establecer un mundo de normas jurídicas y estas, a su vez, regularán la relación entre el Estado, a través de medidas que pueden resultar coercitivas con los, particulares para la entrega de ciertos tributos que se utilizarán para gastos públicos; el derecho tributario tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual él Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos.

El derecho tributario posee como campo de acción y de evaluación al conjunto de ordenamientos legales que reglamentan la percepción por parte del poder público de las aportaciones económicas que la ciudadanía en general efectúa para la realización de las obras y servicios públicos y demás actividades de interés general. En conclusión, el derecho tributario es una forma coercitiva y eficaz de hacer que los ciudadanos aporten para el desarrollo y prosperidad en la vida en sociedad, ya que aportan parte de sus riquezas con el fin de satisfacer las necesidades básicas de una sociedad, con el propósito de tener una mejor vida, y poder satisfacer las necesidades básicas.

1.3. Naturaleza jurídica

Para poder hablar de la naturaleza jurídica del derecho tributario es menester mencionar que el origen del mismo dentro del territorio guatemalteco radica en el



Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece que la función principal del Tribunal de lo Contencioso Administrativo es la de ser contralor de la juridicidad de los actos de la administración pública, así como conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la misma administración pública, así como de sus entidades descentralizadas y autónomas del Estado.

La función del tribunal antes mencionado tiene como finalidad velar por el cumplimiento de los principios constitucionales, además de constituir la instancia judicial para dirimir los conflictos entre los sujetos activo y pasivo es decir el Estado y los administrados; una vez mencionado lo anterior se puede tener una imagen más clara sobre el panorama tributario en el cual Guatemala se desarrolla, circunstancia que es imperante para analizar que teoría sobre la naturaleza jurídica adopta nuestra legislación.

El derecho tributario descansa sobre las normas jurídicas que regulan los tributos, independientemente de las denominaciones que se hagan del mismo, tales como derecho impositivo, derecho fiscal, derecho tributario, siendo la última la utilizada en la actualidad para referirse al conjunto de principios, procedimientos y normas que regulan los tributos, ello es importante ya que para el Estado es considerado éste como una entidad patrimonial que no solamente a los tributos se refiere sino que de otros recursos propios del Estado.

Menciona que la naturaleza del derecho tributario “se debe desglosar de donde proviene, diciendo que es aquella rama del derecho público, regulado por un conjunto de normas jurídicas las cuales establecen las formas y reglas a aplicar por el Estado



para con los particulares, por lo que el derecho tributario y sus relaciones son de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas ramas del derecho; los sujetos en cualquier rama del derecho son particulares, las obligaciones nacen de la Ley, independientemente de que exista libre voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto.”¹⁰

Otra de las posturas adoptadas para determinar la naturaleza jurídica es que el Derecho Tributario constituye una ciencia novedosa, por ello la misma ley tributaria plantea la especialización de los operadores de justicia, en virtud de la complejidad de la materia, así como de sus alcances y ante todo para fortalecer el principio de juridicidad, actividad que corresponde a estos tribunales colegiados. Sin embargo, el derecho tributario se ubica dentro del derecho público, y la razón es que existe determinada acción coactiva por parte del Estado en relación con el contribuyente, erga omnes, característica que indudablemente lo encasilla dentro del derecho público, toda vez que el Estado se constituye como sujeto activo en la relación entre este y el contribuyente.

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

En conclusión, se puede decir que la naturaleza jurídica del Derecho Tributario tiene varias características implícitas, primero que posee tres tipos de relaciones jurídicas siendo estas la privada, público y social teniendo como fin la forma en que el Estado va

¹⁰ González Ortiz. Diego. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 229.



realizar sus actuaciones con los particulares, y de los particulares con el Estado; así como la obligación de los particulares, de dar a favor del Estado, y la otra, la obligación y deberes que integran el crédito tributario.

1.4. Fuentes del derecho tributario

En el derecho tributario, al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico-público, la teoría de las fuentes del derecho se circunscribe prácticamente a los modos de creación del derecho escrito; entendiéndose la expresión fuentes del derecho tributario en el sentido de medios generadores de normas jurídicas, como formas de creación e imposición de éstas

Menciona que las fuentes del derecho tributario son:

1. "La constitución.

2. La ley.

3. Los tratados y convenios internacionales.

4. El decreto ley.

5. El reglamento.



6. Otras fuentes.”¹¹

Las fuentes del ordenamiento jurídico, se ordenan de acuerdo al sistema de jerarquía normativa. Las fuentes del derecho tributario son todos los hechos o formas a través de los cuales la sociedad exterioriza un determinado comportamiento como derecho positivo obligatorio.

1.5. Principios del derecho tributario constitucionales

Son fundamentos de carácter constitucional que constituyen la estructura del derecho tributario; los principios son ideas sintéticas, síntesis geniales que sirven a manera de matrices generales de todo cosmos o dimensión del conocimiento.

Comenta que los principios tributarios “son más que lineamientos por los que se debe regir el sistema tributario de un país, los generalmente aceptados son los de legalidad, capacidad de pago, de igualdad, de generalidad, de proporcionalidad y el de no confiscación entre otros, desarrollados en la Constitución Política de la República.”¹²

Los principios del derecho tributario es la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente de derecho, también el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica, son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la nación.

¹¹ Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 195.

¹² López Freyle, Isaac. **Principios de derecho tributario**. Pág. 377.



Menciona los siguientes principios del derecho tributario de la siguiente manera:

- a) "Principio de legalidad o de reserva.
- b) Principio de proporcionalidad y equidad.
- c) Principio de generalidad
- d) Principio de igualdad.
- e) Principio de recaudación tributaria.
- f) Principio de irretroactividad de la ley.
- g) Principio de no-confiscación de bienes.
- h) Principio de prohibición a la doble imposición.
- i) Principio de legalidad financiera.
- j) Principio de no-discrecionalidad administrativa.



k) Principio de justicia financiera”¹³

La Constitución guatemalteca fija en materia tributaria algunos principios tributarios, que son las características que deben cumplir los tributos, entre ellos están la legalidad, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y equidad.

Los principios tributarios son el límite del poder tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir y estos derechos fundamentales están preferentemente en, por ejemplo, el derecho a la propiedad privada y a la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas.

1.6. Relación con otras disciplinas jurídicas

El derecho tributario tiene relación con otras disciplinas jurídicas, siendo las mismas:

- Derecho constitucional.

- Derecho administrativo.

- Derecho financiero.

- Derecho procesal.

¹³ Godoy, Norberto. **Teoría general del derecho tributario**. Pág. 184.



- Derecho penal.
- Derecho civil.
- Derecho mercantil.

No es viable afirmar que una ciencia exista por sí sola, siempre requiere de otras para poder realizarse o desarrollarse

1.7. Partes del derecho tributario

Este derecho está compuesto en dos partes, las cuales expone a continuación:

- a) Parte general:** es en donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella se encuentran aquellos principios, de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad; tal es el caso del Código Tributario.
- b) Parte especial:** es en donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, tal es el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El sistema tributario es el conjunto de tributos de cada país.



Concluyendo que en la parte general se estudian aquellos conceptos básicos sobre el tributo y su significación en el mundo del derecho y en la parte especial se estudian los distintos sistemas tributarios analizando las modalidades del tributo existentes en cada uno de los ordenamientos.

1.8. Ubicación

El derecho público comprende al derecho financiero, éste comprende al derecho tributario o derecho fiscal que es la disciplina jurídica independiente y la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y con la debida recaudación de los recursos.

1.9. Jerarquización de las normas jurídicas tributarias

Establece que el ordenamiento jurídico guatemalteco vigente, se encuentra estructurado de la siguiente forma:

- **“Constitución Política de la República de Guatemala:** es el cuerpo legal que establece los principios básicos sobre los cuales gira la legislación tributaria, determinando pautas; límites al poder tributario y garantías procedimentales de aplicación obligatoria.
- **La ley:** es la que regula los elementos de la relación jurídico tributaria, el hecho generador, los sujetos pasivos y la responsabilidad solidaria, las exenciones, la base



imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones, recargos;¹⁴ y las infracciones y sanciones tributarias.

- **Los reglamentos:** son normas jurídicas vigentes cuyo objeto es servir para la debida aplicación de las normas de carácter tributario, sin excederse de ese parámetro.”¹⁴

1.10. Autonomía

La autonomía supone cierta esfera de relaciones esta disciplinada según ciertas directrices, las cuales son opuestas al orden que establece otros sectores, se comprende con facilidad por faltar una norma expresa para una cierta relación jurídica, se recurre a la aplicación del derecho común, obteniendo o no un resultado contradictorio a aquellos principios o ideas características del sector específico en cuestión, las relaciones comprendidas en un sector de la actividad económica pueden caer y caen efectivamente, por su estructura, dentro de los esquemas del derecho común, del que quedan sustraídas al someterlas a una ordenación particular.

Comenta que la autonomía “es aquella potestad que tienen los Estados o entidades para gobernar conforme ciertas normas, se interpreta respecto a las ramas jurídicas como aquella rama en donde se determina el proceso de formación en donde se cumple ciertas acciones en las cuales se establecen razones sociales, políticas, económicas e históricas que influyen para la creación del sistema jurídico.”¹⁵

¹⁴ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Pág. 263.

¹⁵ Saldaña Magallanes, Alejandro Anatoli. **Curso elemental de derecho tributario.** Pág. 174.



Por lo tanto, la autonomía toma en cuenta ciertas características como la economía, política, historia y la sociedad, para crear las normas que van a regir en la sociedad, entonces la autonomía es aquella potestad que tienen los Estados para que dichas normas creadas sean utilizadas para su funcionamiento y para una buena vida en sociedad.



CAPÍTULO II

2. Defraudación fiscal

La defraudación tributaria, constituye uno de los ilícitos tributarios que, en Guatemala, son sancionados con penas privativas de libertad, siendo estos ilícitos todas aquellas conductas antijurídicas desarrolladas en el ámbito tributario o toda omisión violatoria de normas tributarias; la defraudación tributaria se produce cuando, a través de cualquier medio, se engaña o induce a error al ente exactor a los fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegítimo, para sí o para un tercero, a expensas o en detrimento de los derechos del fisco.

Los delitos tributarios son aquellos ilícitos en sentido lato, que se distinguen de las infracciones, en virtud que se establecen penas que por su naturaleza puede imponer solo la autoridad judicial, como son los que importan privación de la libertad. Estos están fundamentados en las normativas jurídicas específicas y como consecuencia su sanción es doble, es decir que existe una multa y también cárcel según la gravedad del hecho cometido. En ella el bien jurídico tutelado en la defensa a los intereses económicos y patrimoniales del estado. El Código Penal guatemalteco contempla en forma separada los hechos antijurídicos o ilícitos que tiene sus orígenes en el incumplimiento de las normas del derecho tributario o las leyes fiscales específicas, en las cuales ha existido una omisión o acción, dolo o culpa en su realización.



La defraudación es una modalidad que es considerada un delito fiscal que se encuentra protegido por el Código Penal, el cual se ha venido consolidando en los últimos años recurriendo frecuentemente a las leyes específicas que recuerdan el carácter excepcional de la materia tributaria para conseguir un buen ordenamiento jurídico. La ley contra la defraudación y contrabando aduaneros, define en el artículo uno, la defraudación en el ramo aduanero como toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero.

También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación. Esto supone la intención de dañar la realización de un acto voluntario o la ocultación u omisión de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal.

La figura de defraudación tributaria, fue regulada por el Decreto del Congreso de la República de Guatemala, a través del Decreto Número 6-91, Código Tributario, derivado de la necesidad de sancionar penalmente a aquellas personas que defraudaban al Estado, no declarando o no enterando a la Administración Tributaria los tributos correspondientes y generando con esa actitud, condiciones de competencia desleal en contra de las personas que sí cumplían con sus obligaciones tributarias, entraron en vigencia los Decretos Números 67-94 y 68-94 ambos del Congreso de la República de Guatemala, los cuales reformaron al Código Penal, Decreto Número 17-



73 del Congreso de la República de Guatemala, definiendo como delito la figura de defraudación tributaria.

El espíritu de esos decretos era la creación de figuras delictivas que evitaran la evasión y la defraudación tributaria; en ese entonces se establecía que la defraudación tributaria mermaba los ingresos del Estado siendo por consiguiente causante de la disminución de la obra que el Estado debe realizar en beneficio de toda la población. Para aquellos casos en que los contribuyentes de una u otra forma afecten al Estado como ente recaudador se ha tipificado como figura delictiva, caso en el cual el responsable debe ser sometido a un proceso penal para la deducción de responsabilidades en la materia además de los civiles que tienen relación con el tributo omitido, en este caso estamos hablando de la figura delictiva de defraudación tributaria regulada en el Artículo 358 "A" de nuestro Código Penal vigente.

La norma penal en referencia regula que "comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas."



Como se puede ver este delito puede cometerse por acción o por omisión, regulando la ley diversos aspectos concretos, tal es el caso de la simulación, ocultación, maniobra o ardid, ampliando el espectro de los supuestos al regular que se comete también mediante cualquier otra forma de engaño, a condición que se induzca en error a la administración tributaria en la recaudación del tributo y se produzca un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, en resumen que se afecte el ingreso fiscal en materia de recaudación. En este caso, debe tenerse en cuenta que la figura penal citada pretende proteger el bien jurídico el régimen tributario según se deduce del nombre asignado al título X del Código Penal.

Este delito tiene asignadas dos tipos de penas: una restrictiva de libertad y otra de carácter pecuniario. La primera en una graduación que oscila entre uno y seis años de prisión, fijada por el juez tomando en cuenta aspectos relevantes en el caso concreto; y, la segunda que constituye una multa igual al impuesto omitido; agravándose la pena cuando el actor sea un extranjero, ya que como pena accesoria se debe imponer la expulsión del territorio nacional, cuando haya cumplido la pena de prisión y la pecuniaria. De la lectura de lo anterior también se deriva que este tipo delictivo puede ser cometido solamente por los contribuyentes, entendidos como tales aquellos obligados al pago de algún tributo por haber incurrido en el hecho generador del mismo.

En todos los casos el sujeto activo del delito será siempre una persona que se dedica a una actividad económica generadora del impuesto que posteriormente omite enterar al fisco, lo cual es un indicio de lo que se pretende demostrar en la presente investigación ya que a priori se puede razonar que restringir de libertad a una persona que no es



peligrosa para la sociedad y que solo adeuda al Estado una cantidad en concepto de tributo, puede ser contraproducente ya que también a priori se sabe que esa persona, en la mayoría de los casos, es generadora de fuentes de trabajo y consecuentemente, fuente de ingresos para un buen número de ciudadanos que a la larga también contribuyen con sus impuestos al sostenimiento y financiamiento de la obra pública.

2.1. Definición

Se entiende por defraudación fiscal a toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de una infracción administrativa y que regula la disminución de ingresos para la hacienda pública. Engloba, pues, y a diferencia del fraude de ley tributario, a toda conducta ilícita realizada con este fin.

Expone que comete el delito de defraudación tributaria “el que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes”¹⁶

En materia de hacienda, el delito que comete la persona que sustrae dolosamente el pago de los impuestos públicos o el delito consistente en obtener de otro un beneficio mediante la utilización de un ardid o engaño.

Menciona que la defraudación fiscal “es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente en forma total o parcial el pago de los tributos aplicables al régimen

¹⁶ Araujo Falcao, Amílcar. **El hecho generador de la obligación tributaria.** Pág. 194.



aduanero guatemalteco”¹⁷

La omisión total o parcial de alguna contribución comprende, indistintamente, la no realización de los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

Hace hincapié al referir que el delito de defraudación fiscal es “el que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.”¹⁸

En derecho fiscal, se entiende por defraudación tributaria al fraude, la trasgresión de una norma para pagar menos impuestos de los que correspondería pagar. comete el delito de defraudación tributaria el que por acción u omisión defrauda a la hacienda pública estatal, autonómica, foral o local.

Expone que la defraudación fiscal “es el delito que se comete cuando con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución.”¹⁹

La defraudación tributaria requiere la intención de dañar al fisco y a la realización de ciertos actos o maniobras que tienden a sustraer la obligación de pagar tributos, las cuales están

¹⁷ Basaldúa, Ricardo Xavier. **Derecho aduanero**. Pág. 194.

¹⁸ Carrera Raya, Francisco José. **Manual de derecho financiero**. Pág. 196.

¹⁹ Fonrouge, Guiliiani. **Derecho financiero**. Pág. 308.



destinadas intencionalmente a inducir en error a la autoridad para que esa falta total o parcial de pago aparezca como legítima.

Sostiene que el delito de defraudación fiscal “consiste en la realización de uno o varios actos cuyo fin sea dejar de pagar en todo o en parte los tributos establecidos por la ley, de tal forma que perjudica el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”²⁰

Refiere que la defraudación tributaria comprende “cuantos perjuicios económicos se infieren abusando de la mala fe; en un sentido más restringido este autor define la defraudación “como el delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los impuestos públicos” y concluye que “defraudación es cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro.”²¹

En el ámbito penal, se entiende por fraude el engaño provocado por la divergencia entre lo que se dice y lo que de veras se piensa, lo que provoca que otra persona actúe del modo que interesa que lo haga. La defraudación fiscal es la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones sustantivas y formales.

La defraudación tributaria “es equivalente a todo acto u omisión que, violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal.”²²

²⁰ Giuliani, Guisepe. **Derecho financiero**. Pág. 184.

²¹ Rossey Hipolito. **Instituciones de derecho financiero**. Pág. 220.

²² Andreozzi, Manual. **Derecho tributario argentino**. Pág. 170.



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

Define a la defraudación como la acción y efecto de defraudar, y a su vez, define defraudar como "Privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho."²³

Establece que comete el delito de defraudación fiscal "quien, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induzca a error la administración tributaria el cual puede resultar perjuicio para la misma."²⁴

El delito de defraudación quien, por disposición de la ley, de la autoridad o por un acto jurídico, tuviera a su cargo el manejo, la administración o el cuidado de bienes o intereses pecuniarios ajenos y con el fin de obtener para si o para un tercero un lucro indebido, o para causar daño, violando sus deberes, perjudicándose los intereses que le fueron confiados, apropiándose de ellos, o bien dándole un destino distinto. Por ejemplo, si un funcionario público llega a un acuerdo con un particular en una operación concreta para defraudar al Estado, comete delito de fraude.

²³ Berliri, Antonio. **Principios del derecho tributario**. Pág. 195.

²⁴ Clau Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 245.



Lo mismo ocurre cuando el funcionario debe intervenir por razón de su cargo en un acto o contrato, y se interesa de un modo personal en el trato. Por ejemplo, cuando se concede el contrato de servicio público a una empresa concreta a cambio de una comisión.

Esta se produce cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones y obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco ya sea con cualquier clase de engaño o aprovechándose de errores. La defraudación fiscal es un acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena; la defraudación tributaria es un acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

2.2. Características

Bajo la denominación de defraudación se agrupan una serie de tipos de delictivos que se caracterizan por la producción de una lesión patrimonial en la víctima, ocasionada por fraude, esto es, por medio de un engaño al cual es inducida por el sujeto activo. Dentro del campo de las defraudaciones, la figura mas caracterizada es la estafa y esta se encuentra integrada por tres elementos básicos:

- El ardid o el engaño desplegado por el sujeto activo.
- El error de la víctima.

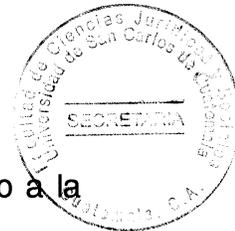


- La lesión patrimonial del sujeto pasivo.

Existe una relación de casualidad entre los elementos mencionados, pues es el despliegue de una actividad engañosas por parte del sujeto activo el que induce a error a alguien que, en razón de ese error, efectúa una disposición patrimonial que le resulte perjudicial. De conformidad con la doctrina, la modalidad más típica de los delitos tributarios de daño es la llamada evasión consistente en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidosas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido. Se trata de una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en dejar de ingresar al fisco sumas que le son adeudadas en concepto de tributos mediante el empleo de maniobras ardidosas o engañosas.

Expone las características del delito de defraudación tributaria las siguientes:

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



transparencia en la fiscalización y emisión de informes que no van con apego a la ley.

- Administración tributaria poco flexible: esta característica se da cuando la administración tributaria carece de mecanismos o procedimientos que le den riguroso seguimiento a los procesos de defraudación tributaria.
- Bajo riesgo de ser detectado: esta característica surge cuando la administración tributaria encargada de fiscalizar no detecta de forma inmediata el delito de defraudación tributaria, además de omitir, dar aviso de forma inmediata al Ministerio Público de los casos de defraudación tributaria.
- Falta de educación: esta característica ocurre cuando los contribuyentes carecen de principios tributarios e instructivos o reglamentos para el buen desempeño de sus obligaciones tributarias.
- Falta de solidaridad: esta característica se da cuando la superintendencia de administración tributaria y las demás instituciones como ministerio público, tribunales de justicia, ministerio de finanzas, contraloría de cuentas etc. No se comprometen de forma unánime a vigilar y sancionar que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias.
- Falta de claridad del destino del gasto público: esta característica surge porque el



Estado no especifica de forma clara, precisa cual va ser el destino que se le da a los ingresos que se obtuvieron por parte de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando origen a la falta de claridad del destino del gasto público.

- Conjunción de todos los factores citados: al darse cada una de estas características estamos ante la figura delictiva de la defraudación tributaria que como vemos no solo surge por falta de cumplimiento de la obligación tributaria sino por falta del buen desempeño de las instituciones encargadas de fiscalizar y de la falta de organización por parte del Estado.”²⁵

Cuando los contribuyentes o de los contadores que sin ninguna preocupación manifiestas en las declaraciones deducciones falsas como simulación de gastos inexistentes (compra de facturas) o te declaras eventualmente en ceros teniendo ingresos o señalas menores a los realmente obtenidos con la finalidad de posteriormente declarar los verdaderos, entonces se incurriendo en el delito de defraudación fiscal.

2.3. El bien jurídico tutelado

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

²⁵ Carrasco Parrilla, Pedro José. **Derecho tributario local**. Pág. 309.



individual sino se protege al Estado, específicamente su disponibilidad económica.

Menciona que el bien jurídico protegido o tutelado en el delito, objeto jurídico y objeto de ataque “es interés que el Estado pretende proteger a través de los distintos tipos penales, interés que es lesionado o puesto en peligro por la acción del sujeto activo, cuando esta conducta se ajusta a la descripción legal.”²⁶

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

Establece que el bien jurídico tutelado “es el objeto jurídico del delito es el bien jurídico que el hecho punible lesiona o pone en peligro, es decir el concreto valor elevado a su categoría de interés jurídico, individual o colectivo de orden social, protegido en el tipo legal.”²⁷

El objeto o bien jurídico que se protege en la contravención no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, por la acción estatal en todo el campo de la administración pública. Se interpreta que hay diferencias

²⁶ Giulliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. Pág. 355-

²⁷ Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez. **Derecho tributario mexicano**. Pág. 140.



sustanciales entre los hechos sometidos al derecho penal y el derecho tributario, por lo que en esencia las acciones no son iguales, así como tampoco los debe ser el castigo impuesto.

En el derecho tributario se encuentra regulado las infracciones como las sanciones que se aplicarán en el momento en que la infracción se realice y que contravenga las disposiciones emanadas por el Estado en el campo tributario, si la legislación tributaria es específica y cuenta por si misma con su propio ordenamiento en cuanto a las faltas y su respectivo castigo, él contribuyente, el juzgador y la superintendencia de administración tributaria encargada de la fiscalización gozan de independencia con respecto a cualquier otra rama del derecho.

En la legislación propia del derecho tributario se encuentran tipificadas instituciones que no existen en otra rama del derecho como las infracciones y sanciones aplicables, cuya definición en el diccionario de la real academia española se refieren a los sujetos que integran la relación jurídico tributaria, quienes tienen una conexión deudor acreedor en la cual el acreedor en el momento del pago va a obtener una remuneración económica mayor al agregarse al tributo las sanciones consistentes en multa, intereses y mora.

La infracción será entonces el quebrantamiento de una ley tributaria, sin culpa por parte del infractor sin intención de realizar la acción ilícita, y dentro de este campo entran las infracciones tributarias que son castigadas con sanciones también tributarias. El derecho tributario área específica del derecho encargado de regular lo relacionado al génesis, cumplimiento sanción y extinción de la obligación tributaria, regula a la vez la



infracción en la norma específica, en la legislación guatemalteca se encuentra normada en el Artículo 1 del código tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República que dice: carácter y campo de aplicación.

2.4. Naturaleza jurídica

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

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

Como típico delito económico el delito de defraudación actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta, el tipo de cambio, la inflación, en



consecuencia, con la tipificación de este delito se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico. De lo anterior se confirma que el delito de defraudación es un delito económico en sentido estricto.

Dentro del Código Penal guatemalteco en el artículo 358 "A", la defraudación tiene pena privativa de libertad, hecho que resalta para determinar si la naturaleza de la misma puede ser semejante a la de estafa. Extremo que es comparable al analizar los conceptos de ambos y que tienen como diferencia substancial el sujeto vulnerado, en una es el Estado y en la otra un particular. No obstante, a lo antes mencionado el delito de estafa y defraudación en el ordenamiento guatemalteco, a pesar de concebir situaciones similares, la diferencia entre el uno y otro, efectivamente está en el bien jurídico tutelado. La Estafa por su parte protege el patrimonio privado mientras la Defraudación Tributaria protege el patrimonio del Estado, es decir el patrimonio de la Administración.

El delito de defraudación tributaria es más específico que el de estafa, en virtud de que este lesiona el patrimonio del Estado, bajo una modalidad en su derecho a percibir el tributo, el incremento ilegítimo del patrimonio en perjuicio del inmaterial derecho de crédito que se genera por el nacimiento de la obligación tributaria. Desde el punto de vista del bien jurídico genérico, se protege el orden económico, el Estado protege sus impuestos como parte de ese orden, no así en la estafa cuyo bien jurídico es patrimonial individual, no colectivo y además, no tiene una modalidad de ataque particular como la defraudación que lo hace a través de tributos. El delito se considera materializado en la evasión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se



hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales.

2.5. Sujetos

Cuando se mencionan los sujetos en forma general debe entenderse una división bilateral, por una parte, los activos y por otra los pasivos. En materia Tributaria, como lo establece el Código Tributario, el sujeto activo siempre será el Estado y por la otra parte el pasivo el contribuyente, ya sea en su calidad de contribuyente o responsable. El sujeto activo de la potestad tributaria coincide generalmente con el sujeto activo de la obligación tributaria, el Código Tributario de Guatemala, establece en su Artículo 17 que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, y en el Artículo 18 del mismo código se establece que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.

En consecuencia y con una lógica jurídica acertada se puede deducir que el único sujeto capaz de ser considerado defraudador fiscal es el sujeto pasivo, atendiendo al precepto legal. Es menester hacer referencia a que en muchas ocasiones el propio legislador con la creación de leyes ambiguas facilita la defraudación tributaria y complica el combate a esta. El defraudador fiscal es una infracción administrativa, ha existido desde siempre, desde el origen de la obligación tributaria. Este problema es de gran trascendencia en Guatemala y conlleva negativas consecuencias para la economía del país.



2.6. La figura del delito defraudación fiscal

Conforme a la legislación Guatemalteca la defraudación tributaria constituye un delito especial cometido por un sujeto denominado activo obligado tributariamente frente a un sujeto denominado pasivo, pero se necesita además de la participación de otros cooperadores o cómplices personas que requieren conocimientos por varias circunstancias una de ellas es un asesor fiscal, testaferros, hasta las personas que cuentan con un cargo dentro de la administración tributaria valiéndose de tener conocimientos más amplios; básicamente la defraudación tributaria consiste en incumplir con las prestaciones jurídico tributario a las que están obligados valiéndose de una serie de maniobras hasta cumplir su objetivo.

Sin dejar de mencionar además que no constituye delito el mero olvido u omisión de datos tributarios debido al desorden contable que en todo caso al deberse de un error podría dar lugar a una imputación por imprudencia no punible de este delito, perjudicando al fisco con liquidación de impuestos que no corresponden a la realidad; su objetivo es la inducción el error y ello significa que los procederes del infractor aun pudiendo ser diferentes se unifica por su objetivo idéntico, se requiere no pagar tributos o pagar menos de lo que corresponde, si no que el fisco engañado incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente con su deber fiscal.

Subjetivamente se requiere la intención deliberada de ocasionar una evasión fiscal ya sea propia o ajena, esa intencionalidad presupone que el sujeto conoce la verdad de los hechos y que al presentarlo en forma disfrazada está desfigurando esa verdad, por ello



si la aparente conducta engañosa se debe a error o a cualquier circunstancia que borre la intencionalidad el hecho deja de ser punible a título de defraudación, existe la voluntad de realizar declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuanto se produzca alguna de las siguientes circunstancias.

1. Cuando medie una grave contradicción entre los libros, registros contables, documentos y demás antecedentes con los datos que surgen de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en oportunidad de practicar el fisco la liquidación administrativa de la obligación tributaria.
2. Cuando en la documentación antes indicada, se consignen datos inexactos con grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
3. Cuando la inexactitud de las declaraciones juradas o de la documentación provenga de manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso. En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad y documentos de comprobación suficiente, cuando ello carezca de justificación, dada la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido, o atento a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
4. Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiversarse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con



incidencia directa sobre la determinación de los impuestos, se trata de situaciones objetivas que procuran evitar la difícil indagación sobre la intencionalidad.

2.7. El delito de defraudación tributaria

Es innegable que en Guatemala el sistema tributario está caracterizado por un alto índice de defraudación, habiendo llegado a estimarse por técnicos de la propia administración tributaria que la misma duplica el monto de lo efectivamente recaudado, que equivale a decir que es mucho más lo que se defrauda que lo que se paga. Para afrontar dicho problema, el Estado reforzó su política criminal en materia tributaria, creando y reformando la ley penal que tipifica la conducta evasora como delito, dándole el nombre de defraudación tributaria.

Al analizar nuestra situación, por un lado tenemos una administración tributaria deficiente en la recaudación de tributos, sumida en la corrupción e incapaz para efectuar las acciones fiscalizadoras necesarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de todos los contribuyentes; y por el otro lado un sistema de justicia débil en la persecución y castigo de los defraudadores, lo cual pareciera un problema tautológico (pleonástico), puesto que un Estado con ingresos débiles e inseguros, es también débil e inseguro.

La figura contenida en el Artículo 358 A del Código Penal de Guatemala, es decir la defraudación tributaria, tiene como elemento básico el fraude. Este a su vez lleva implícito el animus fraudandi que no es más que la intencionalidad dirigida a dañar los



derechos fiscales del Estado mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquiera otra forma de engaño. En consecuencia, se entiende por fraude fiscal, o como comúnmente se conoce, defraudación tributaria, a toda vulneración de una norma tributaria, que supone la comisión de un delito y que tiene como consecuencia la disminución de ingresos en la recaudación estatal.

Dentro de las figuras penadas por la legislación guatemalteca se distinguen aquellas que se enmarcan dentro del Código Penal como defraudación tributaria dentro de los Artículos 358 "A" al 358 "D" y los supuestos contemplados por el Código Tributario dentro de los Artículos 71 y 94, mismos que son infracciones tributarias e incumplimiento a los deberes tributarios respectivamente. Un ejemplo de lo antes mencionado se produce si un funcionario público concuerda con un contribuyente a realizar una operación concreta con ánimos de reducir la obligación tributaria del anterior y en consecuencia el Estado sufre una disminución y su recaudación, ambos están cometiendo delito de fraude tributario o defraudación.

Situación que se perfecciona de igual manera cuando el funcionario interviene por razón de su puesto en un acto o contrato público, y se posee interés personal y de tal circunstancia concede el contrato de servicio público a una empresa concreta a cambio de una comisión, este funcionario al igual que el contratista, están cometiendo fraude o defraudación, pero desde un punto de vista penal.

También la legislación penal tiene contemplados casos especiales de defraudación tributaria, con lo cual se amplía aún más el espectro de dicha figura delictiva ya no solo



en aquellos casos generales citados en el Artículo 358 "A" del Código Penal, sino en otros específicos como se citarán a continuación.

De conformidad con el Artículo 358 "B" del Código Penal, también deben ser condenados a las penas señaladas para el delito de defraudación tributaria, aquellas personas que encuadren su actitud con los siguientes supuestos fácticos:

- a) Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
- b) Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
- d) Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.



- e) Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- f) Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
- g) Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
- h) Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
- i) Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.
- j) El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a



la Administración Tributaria de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

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

El delito de defraudación tributaria consiste en la sustracción, por parte del obligado, de parte o la totalidad del ingreso que corresponden al Estado en concepto de tributos; configura la intencionalidad del obligado mediante la apropiación, la malversación, la ocultación, la simulación, o la falta de pago; o bien que, amparado bajo el régimen de exenciones o franquicias, utilice mercadería, bienes o productos, para fines distintos a los que corresponde conforme dicho régimen.

De conformidad con la reforma lo que se pretende es dar a entender que el delito de defraudación tributaria es un medio de trasgresión de una norma tributaria para pagar menos impuestos de los que correspondería pagar ya que surge a través de un engaño provocado por una conducta del contribuyente de ocultar o simular con ánimo de lucro utilizando engaño para producir un perjuicio valiéndose de alguna manipulación informática o artificio reteniendo impuestos.

Por tal motivo la defraudación tributaria es un mecanismo de evadir el pago de



impuestos, privando al Estado con abuso de confianza, con infidelidad de las obligaciones propias del contribuyente de pagar al finalizar el período fiscal o en el tiempo que le corresponda. Ya que quien comete una defraudación tributaria se ampara en una norma lícita, pero lo hace con la finalidad de incumplir parcial o totalmente el pago de las obligaciones tributarias, causando así un engaño camuflado bajo la apariencia de legalidad.

De conformidad con nuestra legislación la defraudación tributaria ocurre en casos especiales que regula el Artículo 358 B del Código Penal:

- Ocurre cuando el contribuyente presenta productos o mercancías que no están exentas de pago de impuestos, pero él los exonera.
- Cuando se comercializa con productos de otro país en el nuestro sin haber pagado los impuestos correspondientes.
- Ocurre cuando se celebran los negocios jurídicos y se tenga que pagar el impuesto en timbres los cuales deben inhabilitarse para no poder utilizarlos de nuevo.
- Ocurre cuando al querer simular que los productos o mercancías vienen de otro país cercano al nuestro para no pagar muchos impuestos.



2.8. Regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco

El Código Penal guatemalteco tipifica la defraudación tributaria en el título X capítulo IV en su Artículo 358 "A" el cual estipula: "Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas."



CAPÍTULO III

3. Elusión fiscal

La elusión fiscal es el acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por ley le corresponden a un contribuyente. Pueden ser por engaños, errores, u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

La elusión fiscal tiene como objetivo pagar la menor cantidad de impuestos dentro de los límites que establece la Ley, en algunas ocasiones aprovechando las lagunas legales de la legislación de los países; dentro de esta práctica, se puede mencionar desde el aprovechamiento de las deducciones para pagar menos impuestos hasta algunos métodos complejos que les sirven a las empresas para pagar menos impuestos; también se pueden citar algunas técnicas que aprovechan los tratados de doble imposición o la libre circulación de capitales para eliminar algunos gravámenes.

La elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos; son los actos practicados por el contribuyente, para evitar, retardar o reducir el pago de un impuesto que fueron practicados antes de realizarse el



hecho imponible, pues de acuerdo a la doctrina si estos son realizados en la misma realización de hecho imponible estamos ante la presencia de un fraude a la ley fiscal.

Es fácil entender la razón si un contribuyente actúa antes de ocurrir y sin llegar a realizar el hecho imponible, la obligación tributaria específica aún no había surgido, y el derecho del fisco no llegó a nacer con relación a un hecho y a un contribuyente determinado, el contribuyente no tiene obligación ninguna de actuar en uno y en otro sentido puesto que ninguna obligación ha surgido hasta ese momento, por consiguiente, el fisco nada podrá objetar si un determinado contribuyente consigue por medios lícitos evitar la realización del hecho generador de la obligación o hacer que esa realización se de en la forma y medida y en el tiempo que le sean favorables.

Se diferencia de la evasión tributaria al no ser técnicamente un delito ni otro tipo de infracción jurídica, ya que el uso de argucias y tecnicismos legales le confieren completa legitimidad, para efectos jurídicos. No obstante, la distinción entre ambas es meramente conceptual, porque ciertas situaciones jurídicas son bastante ambiguas, en particular debido a que el aprovechamiento de subterfugios legales no se hace generalmente de manera completamente inocente, y, además, porque muchas conductas destinadas a "rebajar" impuestos pueden ser consideradas delictivas o no dependiendo de un detalle tan técnico, cual es la existencia de un tipo penal tributario que castigue dicha conducta como un hecho punible.

Es una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación, de las estructuras del



derecho privado inadecuados para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente, concepción que no acepta con respecto a su naturaleza ilícita, pronunciándose en contra de su configuración como tipo penal. Es la remoción de un impuesto que se produce cuando el contribuyente se abstiene de realizar el hecho imponible, se trata de una evasión del impuesto, que se diferencia del fraude fiscal en que este supone una conducta ilícita, mientras que la elusión fiscal supone una conducta lícita.

Sujeto pasivo no realiza el pago del impuesto empleando medios contemplados en la misma ley o que no están reñidos con las disposiciones legales como las condonaciones. En nuestro país la elusión fiscal es equiparada a la evasión fiscal y por ende a un tipo de defraudación. Uno de los problemas más difíciles es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la economía de opción que no es evasión, ofrece aspectos complejos y sutiles matices, el dilema consiste concretamente en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurren a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales, constituye realmente una conducta antijurídica.

La base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso en las formas o elusión tributaria con la simple economía de opción mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas que es válida y perfectamente legítima; cuando se habla de elusión se alude a actuaciones al límite de la legalidad, que aprovechan vacíos legales para obtener ventajas que en ningún modo prevé la normativa, aún siendo legales, contradicen el espíritu de la ley.



La elusión fiscal (tax avoidance) saca partido de los vacíos legales para conseguir la mínima carga fiscal, por lo que requiere actuar al límite de la legalidad con el fin de evitar o minimizar impuestos que en otro caso deberían pagarse. Por un lado, es la pieza clave de la planificación fiscal, pues se intentan aprovechar los recursos legales disponibles para obtener ventajas tributarias, en ocasiones evitando el hecho imponible o intentando dilatar su impacto en el tiempo. Así, en principio eludir es legal, pues se utilizan métodos legales para pagar menos impuestos, lo que no impide que sea perseguida.

La creación de una sociedad instrumental es un ejemplo típico por el que la administración suele alegar elusión; de hecho, la transparencia fiscal internacional es un régimen fiscal de carácter obligatorio que trata de evitar la elusión mediante la interposición de una sociedad interpuesta en territorios con una estructura fiscal distinta a la guatemalteca. Es importante indicar que no toda ventaja tributaria por parte del contribuyente constituye elusión, ya que para que exista debe de involucrarse una distorsión de la forma jurídica existiendo una atipicidad o anormalidad de la obligación tributaria, la elusión ocurre siempre que exista una manipulación al hecho generador por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

3.1. Definición

La elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la



misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias.

Establece que la elusión “es el acto y efecto de eludir, y por su parte la definición que da el mismo texto citado de eludir es en una de sus acepciones evitar algo con astucia o maña.”²⁸

La elusión fiscal, es la figura que se encuentra dentro del derecho tributario, derecho que regula las normas y principios para la obtención de las contribuciones, como el ingreso más importante que un Estado requiere para realizar su actividad económica, la cual se enfoca en el bienestar común de una sociedad, vertida primordialmente en educación, seguridad, y salud, por lo tanto, a mayores recursos, mejores programas.

Refiere que la elusión fiscal “es esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, la elusión no pretende la no aplicación de la norma, sino que esquivarla para que el hecho generador no se produzca.”²⁹

La elusión del tributo por la simple no realización del presupuesto establecido por la norma, sin que ello se deba a la utilización de formas jurídicas atípicas; la elusión del tributo por la realización de algún supuesto encajable en los casos conocidos como de economías de opción, o de economías fiscales, a que haremos referencia más

²⁸ Rodríguez Bereijo, Álvaro, **Introducción al estudio del Derecho Financiero**. Pág. 208.

²⁹ Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 184.



adelante; y la elusión del tributo caracterizada por el abuso de formas jurídicas que supone una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra que suponga un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación.

Expone que la elusión fiscal “es esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla.”³⁰

La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado. Es lo que en lenguaje vulgar se describe con el dicho hecha la ley, hecha la trampa.

Indica que la elusión fiscal “es la realización de operaciones o celebración de negocios lícitos, con la finalidad de obtener un beneficio económico al evitarse el nacimiento de la obligación tributaria.”³¹

Ante la definición acotada se pueden extraer dos características importantes, primero la

³⁰ Blanco Ramos, León Ignacio. **Derecho tributario**. Pág. 358.

³¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de Derecho tributario**. Pág. 222.



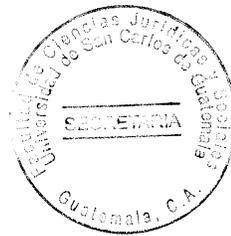
realización de negocios lícitos, es decir que estos no contrarían la legislación, la segunda característica es la obtención de un beneficio para evitar el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que el ilícito tributario no se encuentra en el contrato celebrado si no que se encuentra en la finalidad que tiene el contrato, es decir eludir impuestos o esquivar la obligación tributaria.

Comenta que la elusión fiscal es la “esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla.”³²

La elusión busca que el hecho generador no se produzca, según él en la elusión no hay intención dañosa, ni maniobras o engaño para inducir en error a la Administración Tributaria; es la realización de operaciones o celebración de negocios lícitos, con la finalidad única o principal de obtener un beneficio económico al evitarse la realización de los supuestos de hecho legalmente tipificados como imposables, no teniendo lugar, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria.

Refiere que elusión “es la búsqueda de una figura que no hallándose tipificada como presupuesto de hecho sirve adecuadamente al resultado que se pretende, englobando dentro de esta definición las conductas lícitas, es la conducta antijurídica consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los

³² García Belsunce, Horacio. **Autonomía del derecho tributario**. Pág. 195.



finés económicos de las partes y por lo tanto constituye una forma de evasión.”³³

La elusión fiscal se refiere a movimientos o esquemas para minimizar el pago de impuestos, aprovechando oportunidades que la ley permite o admite. Dicha situación se genera al momento de la redacción de una ley, ya que los legisladores tratan de hacerlo con la máxima precisión posible, encuadrando en el fenómeno legal denominado rigidez legal, que no es más que la delimitación de los hechos y factores que la violan, y al realizar cualquier hecho no encasillado dentro de las transgresiones no se comete el supuesto. A pesar de que el legislador trata de prever todas y cada una de las situaciones, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones.

3.2. Elementos

La elusión fiscal trata de sacar provecho de los vacíos legales con el fin de obtener una mínima carga fiscal, para esto se han de realizar trámites al margen de lo que se considera legal, lícito o la práctica habitual, con la mera finalidad de reducir o evitar los impuestos que normalmente deberían ser pagados, a través de este procedimiento se busca conseguir el mayor beneficio de los recursos legales de los que se disponen para conseguir ciertas ventajas tributarias, evadiendo al máximo el presupuesto jurídico fijado por la ley o intentando demorar sus consecuencias. De esta manera se tiene que, realmente, la elusión fiscal es algo legal pues para lograrla se utilizan procesos lícitos para pagar una menor cantidad de impuestos. Por esta razón no es algo que pueda ser

³³ Krause Murgiondo, Gustavo Augusto. **La interpretación del derecho tributario**. Pág. 144.



penado o perseguido.

La evasión fiscal como resultante de dos requisitos de existencia, es decir, de dos elementos: el elemento objetivo y el elemento subjetivo: el primero se relaciona en que las formas jurídicas civiles elegidas por las partes no sean normales para la relación economía generada entre ellas y que por el medio se obtenga una disminución del impuesto y, el segundo, se refiere a que las partes hayan elegido las formas jurídicas anormales para evitar un impuesto o lograr uno menor.

El elemento más importante de la elusión, entonces, consistiría en la adopción de instrumentos de negocios o no, pero, en cualquier caso, ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica, en cuanto tales.

Establece como elementos principales los siguientes que a continuación se numeran:

1. "La voluntad del contribuyente, ya que el contribuyente quiere el resultado.
2. La licitud del acto, ya que la elusión es un acto lícito que no viola la ley, solo aprovecha la excepción y los vacíos que deja la legislación.
3. El sujeto activo de la elusión es el contribuyente liberado de la tributación total o parcial.



4. El sujeto pasivo de la elusión es el Estado, en consecuencia, de dejar de percibir los tributos esperados.³⁴

3.3. Características

La elusion fiscal es una figura consistente en no pagar determinados tributos que en teoría deberían pagarse, pero que en la práctica se evitan a través de subterfugios, formalismos o resquicios que, aunque legales no fueron previstos o evaluados en toda su significación por los cuerpos legislativos al momento de redactar la ley. Lo anterior puede ser el resultado de deficiencias en la redacción de la ley o que el legislador no previó ciertos efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las disposiciones fiscales. La elusión, se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos o aparentemente lícitos a fin de evitar el nacimiento del hecho imponible de la obligación tributaria o disminuir su monto; encaja entre las conductas abusivas del contribuyente con finalidad de ahorro fiscal consistente en impedir el nacimiento de la obligación tributaria evitando el supuesto de hecho legal a través de los negocios.

No toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica como se menciona con anterioridad y que también debe existir una atipicidad o anormalidad de esta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, porque de otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, siempre que no se produzca aquella

³⁴ Martínez Cerezo, Antonio. **Diccionario de finanzas**. Pág. 330.



manipulación del hecho generador en lo que respecta a su investidura jurídica.

Es indispensable a criterio del autor del presente la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo.

La elusión tributaria es el fenómeno por el que el contribuyente, mediante la organización planificada de actos lícitos, pero sin causa (simulados o en fraude a la ley), intenta evitar la subsunción del acto o negocio jurídico al concepto normativo del hecho típico y la respectiva imputación de la obligación tributaria, a través de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de causa u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica. La regla básica sería que la forma jurídica adoptada es -en principio- legítima.

La base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso de las formas con la simple evasión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.

Menciona los principales caracteres de la elusión fiscal siendo las siguientes:

1. "Se trata de una conducta lícita, porque se no transgrede el ordenamiento jurídico vigente mediante simulación;



2. Cuando nace la obligación tributaria, los actos encaminados a evitarla o reducirla ya han sido practicados;
3. No debe confundirse con la simulación fiscal, puesto que ésta, la elusión, es por el contrario, una conducta legítima del contribuyente en el sentido de ordenar sus negocios a modo de aminorar la carga impositiva;
4. Debe distinguirse, de la evasión, pues en ésta el hecho gravado nace, formal y sustancialmente, a la vida del derecho, pero se oculta a la Administración Tributaria, mediante conductas omisivas.”³⁵

3.4. Causas

Las causas de la elusión fiscal para poder comprenderse deben tenerse claro que son derivadas de la conducta del contribuyente, conducta que deviene de las posibilidades que la misma ley le brinda. La primera situación se configura cuando el contribuyente elige racionalmente un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva.

Este tipo de conducta es denominado de diversas maneras, pero debe dársele un solo nombre, a fin de evitar confusión conceptual planificación tributaria; así, cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el

³⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela. **Derecho financiero público**. Pág. 285.



ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho y sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, estaremos en presencia de una conducta lícita. En el segundo tipo nos encontramos con el contribuyente, que con la intención de evitar la configuración del hecho gravado y, consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico.

En general la elección de una alternativa con una intencionalidad previa se trata de una conducta dolosa realizada por el contribuyente con la finalidad de evitar la configuración del hecho gravado. En esta situación el contribuyente elige una vía no idónea para realizar sus negocios o actividades económicas que es conocida como simulación tributaria. A diferencia de la primera cuando se configuran situaciones de simulación muchas veces confundida con la elusión.

La tercera conducta, es una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria.

Refiere que la evasión "es siempre ilegal, razón por cual no cabe hablar de evasión legal, además, agrega que tampoco existe uniformidad en el significado que se da al termino elusión, pues algunos lo emplean para designar la conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u omisiones destinados a evitar que surja la



obligación de tributar o minimizar la cuantía de esa prestación, y otros se valen de él para aludir a la violación indirecta de la ley fiscal en contraste con la infracción directa o evasión, No obstante, el término elusión, con referencia a impuestos, se emplea para designar conductas que como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado nada tienen de artificioso.”³⁶

En consecuencia, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía. De lo anterior expuesto, se derivan las causales de la conducta elusiva, ya que al existir lagunas y procedimientos legales que permitan al contribuyente tener una planificación tributaria más benigna para el mismo, se configuraran hechos evasores que perjudiquen a la Administración Tributaria pero que bajo ningún punto de vista son violatorios de la legislación guatemalteca.

En síntesis, la evasión fiscal es toda acción u omisión típica, antijurídica y dolosa que se materializa mediante la simulación, engaño, ocultación o maniobra orientada a inducir en error al sujeto activo de la Superintendencia de Administración Tributaria de la obligación tributaria ya nacida y de la cual se sustrae; con el fin último de obtener un beneficio económico indebido a expensas del fisco, generándole un perjuicio patrimonial.

Es decir, la elusión fiscal es la pieza clave de la planificación fiscal, ya que representa el aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga

³⁶ Pugliese, Mario. **Derecho financiero**. Pág. 175.



fiscal o para diferir en el tiempo su impacto. Esta a su vez permite al contribuyente evitar que se realice el hecho imponible, con el fin de no pagar los tributos o bien disminuir los costos tributarios, procurando para ello forzar alguna figura jurídica establecida en la legislación. En consecuencia, el contribuyente ve a la elusión como una posición a tomar frente al fisco, toda vez, que eludir sea completamente legal.

3.5. Efectos

El efecto que originan las personas que eluden al fisco repercute directamente en la reducción de la recaudación. Dicha reducción es considerable en aquellas economías que, como en el caso de Guatemala, tienen un alto índice de evasión y elusión tributaria, la reducción de la recaudación por concepto de estos flagelos tiene incidencia directa sobre los ingresos necesarios para dar cumplimiento al presupuesto nacional.

El estímulo del déficit fiscal que origina la reducción de la recaudación fiscal por el alto índice de elusión fiscal determina que el incumplimiento de las obligaciones contraídas en el presupuesto nacional por parte del estado se vea comprometidas a tal punto de tener que recurrir al endeudamiento interno o externo para cubrir dicho déficit, es así como repercute la conducta del elusor dentro del Estado, vulnerando los intereses de los ciudadanos y del estado. Por otra parte, el déficit fiscal originado por los flagelos de la evasión y elusión fiscal determina que el estado no cuente con los suficientes recursos económicos para realizar los gastos sociales y de inversión en mejoramiento de los servicios públicos, por tal motivo, los flagelos de la evasión y elusión fiscal tienen efectos sobre el desarrollo económico nacional y del bienestar del mejoramiento de las



condiciones de vida de los ciudadanos.

La elusión fiscal ha llegado a tal extremo que la Administración Tributaria ha recurrido a implementar medidas extremas y de urgencia que tienen como finalidad la reducción de los índices de evasión y elusión fiscal en Guatemala, dichas medidas surgen de los Decretos Números 4-2012 y 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, denominados Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando y Ley de Actualización Tributaria, los cual tiene como objetivo principal, entre otros, atacar los flagelos de la evasión y elusión fiscal mediante el respeto de los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

Uno de los ejemplos de elusión en Guatemala se refleja en el Decreto Número 19 -2013 del Congreso de la Republica de Guatemala, en el cual la propia legislación fija parámetros a los desarrolladores para reducir el costo de la compraventa de los inmuebles desarrollados y reduciendo así de manera significativa impuestos como el Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto Sobre la Renta e incluso el Impuesto al Valor Agregado.

3.6. Persecución de la elusión fiscal

La elusión fiscal es la infracción propiamente dicha de la ley a través del incumplimiento del pago de los impuestos debidos al fisco. Su técnica se centra en la imposibilidad práctica que la Administración Tributaria revise todas o cierto tipo de transacciones de sectores en donde se manejan montos importantes de dinero en efectivo que no



siempre es registrado en contabilidad o depositado en cuentas bancarias verificables.

La elusión fiscal es una figura que denota un comportamiento por parte de los contribuyentes en cuanto a la estructuración de sus negocios, que comprende un conjunto de maniobras que, con habilidad, astucia, planificación, propósito jurídico y económico tienen como fin obtener un ahorro fiscal. Se caracteriza por el uso de medios lícitos o aparentemente lícitos para evitar o retardar la ocurrencia del hecho imponible y; consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria y/o encuadrarse en un régimen fiscal más favorable.

Menciona, aunque la elusión fiscal no es un método completamente ilegal, existen dos maneras de perseguirla:

- **Interpretación por vía administrativa:** En caso de que se haya empleado de manera sospechosa la ley tributaria, los servicios delegados de realizar la recaudación del impuesto en cuestión pueden emitir sus decretos y normas administrativas, que por interpretación de forma deliberada incluyan o excluyan determinadas circunstancias; para así cubrir los fallos o vacíos de la ley.
- **Modificaciones legales:** En este caso es el mismo legislador el que asume la responsabilidad de evitar que nuevamente sucedan este tipo de inconvenientes, estableciendo nuevas normas o leyes que corrijan las situaciones dadas en



ocasiones anteriores.”³⁷

La creación de una sociedad instrumental es un ejemplo típico por el que la Administración suele alegar elusión fiscal. De hecho, la transparencia fiscal internacional es un régimen fiscal de carácter obligatorio que trata de evitar la elusión mediante la interposición de una sociedad interpuesta en territorios con una estructura fiscal distinta a la de origen.

3.7. Formas de elusión tributaria

La elusión tributaria es una actividad ilícita y habitualmente está tipificada como delito o infracción en la mayoría de los ordenamientos y exige un comportamiento fraudulento, deshonesto y antitributario de parte del sujeto pasivo, haciendo incurrir en desmedro fiscal a la entidad fiscalizadora.

Existen estas formas de elusión tributaria:

- **Elusión por exclusión:** Algunos contribuyentes prefieren invertir su capital en el exterior, así evadir el pago de impuestos en Guatemala, o bien no realizar el hecho generador del tributo en el país por lo que esta clase de exclusión se relaciona con aquellas que tienen que ver con la evitación del impuesto, como el hecho de situarse por fuera del ámbito de la actividad sujeta a impuesto, con el objetivo de no pagar el tributo respectivo acogiéndose a normas legales que disminuyen la tributación. Un

³⁷ Saccone, Mario Augusto. **Manual de derecho tributario**. Pág. 362.



ejemplo de esta clase de exclusión lo es la salida de divisas del país con el objeto de invertirlas en países denominados paraísos fiscales, donde los capitales extranjeros están exentos de impuestos.

- **Elusión por vacío de ley:** Esta clase de elusión tributaria se presenta cuando la legislación tributaria contempla beneficios orientados a incentivar determinadas actividades, en una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes, para pagar menos impuesto mediante la utilización de vacíos en la ley tributaria de que se trate, reduciendo la carga tributaria sin quebrantar las leyes.

3.8. Los mecanismos o figuras que sirven de instrumento de la elusión fiscal

Desde que existe la obligación de pagar impuestos, hay maniobras y artilugios de toda índole para sustraerse, pues nadie está obligado a organizar sus negocios de forma tal que pague más impuestos; por lo que todos tienen el derecho de estructurar sus negocios de tal manera que el pago de los tributos no suponga la pérdida del patrimonio ni la frustración de las legítimas expectativas de superación económica. De allí que, manifiesta, es una libertad inherente a la vida dentro de un Estado de Derecho, poder planificar los propios negocios de manera que se obtengan ahorros fiscales, siempre que ello se haga a través de los caminos que el propio ordenamiento jurídico ofrece.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco el término elusión no se utilizaba, sin embargo, en las reformas contenidas en el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la



República de Guatemala, es introducido por primera vez, y tiene como finalidad el combate a la utilización de formas y procedimientos jurídicos manifiestamente inapropiados a la realidad económica, mediante la potestad que se da a la Administración.

3.9. La elusión fiscal en la legislación guatemalteca

Los mecanismos antijurídicos de ahorro fiscal exigen control y un decidido combate por parte de la Administración Tributaria, la elusión ilícita supone la no ocurrencia del hecho imponible y por ende la inexistencia de la obligación de pagar el tributo; de modo que ni hay infracción de normas prohibitivas ni un tributo dejado de pagar que pueda ser exigido.

El control y la persecución de la elusión ilícita implica la necesidad de desmontar la estructura legal de la cual se ha abusado para evitar la ocurrencia del hecho generador, pues al proceder así y retrotraer los hechos al momento inmediato anterior en que la forma jurídica fue utilizada para neutralizar los efectos del tributo, es posible determinar la obligación tributaria eludida.

Por otro lado, la evasión tributaria es un delito y como tal está regulada en el Código Penal guatemalteco y en la mayoría de legislaciones fiscales del mundo. Su comisión acarrea la imposición de sanciones pecuniarias y penas privativas de la libertad, en adición a la liquidación del tributo debido y los intereses de mora que resultaren aplicables.



3.10. Estrategia de la administración tributaria para prevenir la elusión fiscal

Por mandato de ley, es potestad de la Administración Tributaria establecer los procedimientos que considere necesarios para la recaudación fiscal, implementando los principios procesales como el de celeridad, economía, y sencillez para lograr dicho fin; asimismo la función principal de la Superintendencia de Administración Tributaria a través de sus diversas intendencias es recaudar los diversos tributos.

Como una de las actitudes que la Administración Tributaria debe tomar es la descentralización de la recaudación tributaria y esta tiene su asidero legal en el artículo tres de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, con la creación de las intendencias, cuya estructura y organización debe efectuarse con base en la eficiencia, eficacia y descentralización. Conforme el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, corresponde a la intendencia de recaudación y gestión, además de planificar, coordinar, dirigir y evaluar las actividades de recaudación.

Se le atribuye también la facultad de participar en las negociaciones relacionadas con la suscripción de contratos para recaudación de tributos. En Guatemala cumpliendo con los principios antes mencionados, la recaudación tributaria se realiza generalmente a través de la red bancaria, por la sencillez y agilidad que supone para el contribuyente; los servicios que presta la misma se restringen a la recepción de las declaraciones, la recaudación, al envío de los documentos correspondientes a la Administración Tributaria y al depósito del monto recaudado.



Es menester resaltar la importancia que la Administración Tributaria tiene con relación a la difusión de la norma tributaria, esto con la finalidad de evitar lo que se ha mencionado en temas anteriores que el desconocimiento de la obligación provoca la defraudación a través de la evasión o elusión tributaria, de tal cuenta que la Administración Tributaria ha intentado distintas formas de mantener informados a los contribuyentes, estableciendo ventanillas específicas de atención al mismo, atendiendo consultas por escrito, por teléfono, vía correo electrónico, publicando los calendarios fiscales y otras informaciones de interés para los sujetos pasivos en mención.

Es importante resaltar que dicha función por parte de la Administración Tributaria, se encuentra contenida en su Ley Orgánica, en cuyo Artículo 3, literal h), indica que es función de la Superintendencia de Administración Tributaria, establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Debido a la importancia que resulta para la recaudación tributaria determinados contribuyentes se estableció la necesidad de crear la unidad de contribuyentes especiales, la cual busca principalmente un mejor y mayor acercamiento a la administración tributaria, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones, brindándoles atención en materia de consultas, actualización, resolución de inquietudes y para obtener un mayor conocimiento de su situación económica real, para la justa determinación de los tributos.

3.11. Marco legal en el que se refleja la elusión fiscal en Guatemala

Como resultado de lo analizado dentro del presente trabajo de investigación, se puede



determinar que el principal fundamento de la elusión tributaria o fiscal en Guatemala es la tendencia de las personas de ejercerla; es decir, el ánimo del sujeto pasivo por llevar a cabo la conducta elusiva, en otras palabras, la intención de evitar el pago al fisco. De manera que existen elementos o causas secundarias que de alguna manera logran producir acciones en las personas al grado de crear o estimular dicha predisposición natural.

Como se pudo determinar dentro de las causas, el presente tema inicia con la educación de la población, ya que es una circunstancia necesaria para formar una buena conciencia tributaria, el Impuesto al Valor Agregado, es por si un concepto elaborado que no resultará comprensible sino en la medida de que exista una escala mínima de educación y un nivel elemental de receptividad. Como se ha mencionado la falta de conciencia tributaria se produce cuando, el contribuyente conoce su obligación de tributar y en el caso de la elusión, busca mecanismos legales para no cumplir de manera correcta el mandato legal.

Es importante resaltar que contrario a lo señalado en la evasión fiscal, la elusión, aunque genera el mismo efecto de evitar o disminuir la carga tributaria, se lleva a cabo mediante mecanismos de planeación que no se encuentran restringidos por la ley. El ejemplo más claro se da dentro del marco de la Ley De Actualización Tributaria en el libro I que regula el Impuesto Sobre la Renta, ya que dicho impuesto representa un reto complejo para la Administración Tributaria con respecto a su fiscalización y descubrir la simulación, evasión o elusión.



Esta sustracción fiscal no atiende como principio general a un problema de administración tributaria, sino a un problema de ley, ya que se deben generar leyes que no permitan que se reduzcan las cargas fiscales a través de su aplicación. Actualmente el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la Republica de Guatemala, establece en su artículo 175 que a partir de la vigencia de dicho decreto, el Organismo Ejecutivo en el plazo de 2 años, deberá presentar al Organismo Legislativo la iniciativa de ley para modificar o derogar las disposiciones legales que establezcan exenciones, exoneraciones, privilegios o tratamientos especiales del Impuesto Sobre la Renta establecidas en otras leyes, a efecto que guarden congruencia con la presente Ley y tratados internacionales. En Guatemala el término elusión fiscal se menciona por primera vez en la legislación en las reformas contenidas en el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala el cual en sus considerandos indica que busca el fortalecimiento del Sistema Tributario para combatir la evasión y elusión fiscal en el país.



CAPÍTULO IV

4. Evasión fiscal y su impacto en la recaudación tributaria en la República de Guatemala

Guatemala es un país que se financia del gasto público en mayor porcentaje con sus ingresos provenientes de la recaudación tributaria, no ha podido avanzar de acuerdo a la medida de sus posibilidades, debido a que los contribuyentes son renuentes a incumplir con sus obligaciones tributarias, incurriendo en evasión de los tributos. Lo cual se convierte en un gran problema que ocasiona la disminución de la recaudación de sus ingresos fiscales, que sirven para financiar las actividades que realiza el Estado. Como se conoce, la recaudación fiscal permite al Estado atender las necesidades de la población en lo social, educativo, salud, seguridad, entre otros, pero cuando los contribuyentes evaden sus obligaciones tributarias disminuye la recaudación de ingresos, afectando al presupuesto que se destina a brindar dichos servicios.

Asimismo, entre los problemas centrales que presenta la recaudación fiscal en Guatemala, es la falta de una cultura tributaria, bajo nivel de presión tributaria, gran cantidad de beneficios, excesivas formalidades y procesos engorrosos, sesgo regresivo y una alta informalidad; sin embargo, existen amplios márgenes para una recaudación potencial, ya que diferentes estudios revelan que el nivel de recaudación efectiva es más alto, lo cual conllevaría a un incremento de la capacidad redistributiva del Estado por mayor captación de recursos. Es así que los ingresos fiscales son muy sensibles a las condiciones externas; convirtiéndose las remesas de connacionales la principal



fuente de recursos para el fisco.

La evasión fiscal en Guatemala es un acto paralelo al acto de tributar, de tal cuenta que en el cumplimiento de las obligaciones formales y de fondo es cuando se puede perfeccionar la conducta antijurídica; el Estado, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) aumenta el control y fiscalización de los métodos defraudatorios, creando en consecuencia mecanismos legales anti defraudatorios, es decir, a través de la creación de nuevas leyes tributarias. Lo anterior tiene como consecuencia un grado mayor de complejidad en la comisión de faltas o delitos tributarios, pero directamente proporcionales el cumplimiento de la obligación tributaria.

De ahí que el análisis del fenómeno evasivo debe ser visto desde una visión integral en la que necesariamente deben tomarse en consideración los aspectos de diseño del sistema tributario, la eficiencia de las agencias de recaudación para lograr el cumplimiento de las normas, así como el papel fundamental que cumple el poder judicial para sancionar adecuadamente a los evasores detectados y la responsabilidad del propio Estado frente a sus ciudadanos. Si bien la política tributaria es responsabilidad de los Ministros de Economía y Finanzas se reconoce que nunca podrán lograrse los objetivos perseguidos sin contar con una administración tributaria eficiente y que, por otra parte, la capacidad de las administraciones tributarias para implementar medidas condiciona los resultados que podrán alcanzarse.

Los vacíos legales existentes en la norma tributaria vigente, dificultan la fiscalización y control por parte de la Administración Tributaria de los actos defraudatorios, resultando



en ocasiones ser más eficiente la ingeniería tributaria que se aprovecha de dichos vacíos que la interpretación general de la norma que busca evitar dichas situaciones; si la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) no incrementa procedimientos adecuados de fiscalización, campañas de formalización, que las normas sean más comprensibles y difusión sobre cultura tributaria, se seguirá incrementando la evasión y consecuentemente la disminución de la recaudación tributaria.

La situación actual sobre la evasión se agrava debido a que los guatemaltecos se caracterizan por tener una concepción particular de la tributación; se muestra así una marcada tendencia de valoración a lo formal e informal y una negación a la contribución, una falta de identidad nacional, lo cual impide consolidar un país; los connacionales busca sobresalir de algún modo estableciendo así su propio negocio que en su gran mayoría son empresas informales, a estas empresas el estado busca captar y formalizarlas; sin embargo, para estos empresarios les parece algo desfavorable ya que se tiene que regir a diversos pagos tales como impuestos, contribuciones, planillas, contador, libros contables, además, de lo complicado que son las normas tributarias y el proceso de formalización de la empresa y la obtención de la licencia de funcionamiento.

4.1. Evasión fiscal

La evasión en la actualidad, a nivel nacional, regional y local existen diferentes maneras de evadir impuestos tributarios, debido a que preexisten deficiencias en el control y fiscalización por parte del gobierno. En término de impuesto o tributo la evasión es, eludir de manera parcial o total el pago total de los impuestos o tributos legalmente



establecidos en un país o nación. No solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir; es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias a que luego se hará referencia. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores especialmente extranjeros, denominan hecho punible, o dan otros nombres.

La evasión fiscal es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio sí obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco. También es entendida como la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.



La evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo (absorción de la fuerza laboral). La evasión se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas entre otros), como informales.

La evasión fiscal resulta entonces una especie de la defraudación fiscal que además de ser un ilícito, repercute directamente en la actividad estatal al no permitirle contar con los recursos previstos para la realización de los fines que manda la Constitución Política de la Republica de Guatemala. Se entiende que existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley tributaria, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligado.

La evasión fiscal o tributaria consiste en la disminución ilegítima de los ingresos, mediante una conducta ilícita y que el caso más frecuente de esta infracción, que puede revestir la forma dolosa es decir intencional, es la omisión de pago; consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata de trasladarlo a un tercero para que lo pague como en el fomento de la traslación, sino que, de no pagarlo en forma absoluta, nadie lo cubre, privando al Estado de su ingreso.

La evasión fiscal de impuestos, conocida también como fraude fiscal, es la actividad ilícita en la que incurren personas o empresas cuando ocultan bienes o ingresos a las autoridades tributarias, o sobrevaloran los conceptos deducibles, con el fin de pagar



menos impuestos de los que legalmente les corresponden.

4.2. Definición de evasión fiscal

La evasión fiscal es el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, es el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Refiere que la evasión fiscal “es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley.”³⁸

La evasión es toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria; es la acción u omisión de los que están adscritos a la satisfacción de un deber fiscal resulta, en la suspensión, disminución o aplazamiento de una entrada financiera a una persona de derecho público con obligación a pagar y, excepcionalmente, en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria accesoria de hacer o no hacer, que puede permitir u ocultar la existencia de una evasión económica primaria.

Comenta que la evasión fiscal “es cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar

³⁸ Valdés Costa Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Pág. 240.



todo o una parte de un impuesto al que está obligado es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley.”³⁹

La evasión fiscal es un fenómeno financiero, que consiste en sustraerse el pago de los impuestos, privando al Estado de su ingreso y configura la evasión ilícita como aquella que se realiza violando las leyes tributarias y en que, no obstante estarse jurídicamente obligado a satisfacer el impuesto, porque se ha cumplido los requisitos legales para que nazca a favor del Estado el crédito tributario, el contribuyente contraviniendo la ley no cancela el impuesto.

Expone que la evasión fiscal “es un delito que atenta contra la administración pública como bien jurídicamente protegido, y que consiste en el quebrantamiento de una detención legal mediante violencia en las personas o fuerza en las cosas.”⁴⁰

La evasión fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales, en este concepto se conjugan varios elementos donde uno de los más importantes es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente

³⁹ Aquino, Miguel. **La evasión tributaria**. Pág. 170.

⁴⁰ Camargo Hernández, David Francisco. **Evasión fiscal**. Pág. 365.



obligados.

Menciona que la evasión fiscal “es una figura jurídica que consiste en no pagar de forma consciente y voluntaria algún impuesto establecido por la ley. Esta acción por la que el causante infringe la ley realizando el impago puede tener graves consecuencias para la persona.”⁴¹

El estado establece por ley el recaudo de ciertos tributos para el país y, por ello, no se puede evadir la contribución. La actividad gravada por el impuesto es realizada y ocultada al conocimiento de las autoridades tributarias y, para ello, utiliza métodos ilícitos para reducir la cantidad a pagar. Este tipo de evasión es ilegal y perseguida por la ley como delito penado.

4.3. Tipificación de evasión fiscal

Existen dos formas de evasión tributaria: la legal y la ilegal. Sin embargo, no toda acción tomada para reducir el pago de impuestos constituye evasión. Dicha conducta, es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo o absorción de la fuerza laboral. También se presenta tanto en actividades formales, empresas prestadoras de servicios, así como productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación y en mercados de divisas entre otros.

⁴¹ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. **Derecho Financiero**. Pág. 140.



1. Evasión legal

Corresponde a la declinación de los pagos de los impuestos usando los vacíos que existen en la ley sin que constituyan falta o delito. Dicha evasión, no es fiscalizada por las instituciones respectivas y en caso de detectarse no pueden recibir sanción; pues como no se investiga su cuantificación se dificulta. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogenizar el sistema tributario.

Esta se produce al no efectuar el pago de impuestos a través de procedimientos legales, por ejemplo, si para importar determinada mercadería hay que cubrir un impuesto, el importador piensa, mejor no lo importo, de esa manera está evadiendo el pago del impuesto.

2. Evasión ilegal

Es el incumplimiento deliberado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación. Esta acción, comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la denuncia penal en caso de tratarse de un delito.

Refiere que la evasión ilícita o ilegal "es aquella que se realiza violando las leyes tributarias, y en que no obstante estar jurídicamente obligados a satisfacer un arancel, porque se han cumplido los requisitos legales para que nazca a favor del Estado el



crédito tributario el contribuyente contraviniendo la ley no cancela el tributo.”⁴²

Además, tienen los mismos efectos económicos porque no respetan el principio de la equidad, disminuyen los ingresos fiscales y distorsionan la oportuna asignación de recursos. Esta infracción viola las leyes que tienen por objeto conseguir que los agentes económicos actúen en interés de la comunidad y no en su propio beneficio.

4.4. Causas de la evasión fiscal

En Guatemala se acostumbra a ver diariamente cómo personas evaden o eluden los tributos, pero es importante resaltar que no siempre esta acción se comete de una manera intencional, pues existen varias causas que a lo largo de los años han sido influyentes para el análisis de las causas de la evasión fiscal entre ellas se mencionan las siguientes:

1. Falta de conciencia tributaria.
2. Falta de educación.
3. Falta de solidaridad.
4. Razones de historia económica.

⁴² Giorgetti Armando. **La evasión tributaria**. Pág. 296.



5. Idiosincrasia del pueblo.
6. Falta de claridad del destino de los gastos públicos.
7. Contribuciones exageradamente altas.
8. La resistencia al pago de impuestos.
9. La falta de cumplimiento del estado con promesas

4.5. Formas de evasión

Entre ellas se mencionan las siguientes

- a) Evasión por ocultamiento.
- b) Evasión por alteración.
- c) Evasión por simulación.

Formas de evasión en Guatemala, como se ha podido demostrar en el presente trabajo de investigación, la evasión fiscal posee diversos mecanismos, por los cuales es menester destacar los que sobresalen en Guatemala, de tal cuenta se pudo determinar que, según la clasificación de Manuel Cifuentes López sostiene en Guatemala se



aplican los siguientes:

- a) Omisión de declaración de los diferentes objetos de impuestos, tales como ventas, producción e importación.
- b) Alteración deliberada de las cifras consignadas en las declaraciones para el pago de impuestos.
- c) La adquisición ilegal de facturas por compras o servicios recibidos sin que se haya realizado el acto necesariamente, para aumentar los gastos y obtener crédito fiscal.
- d) Simulación de actos mercantiles o formalización de los mismos con datos falsos.

4.6. Elementos

Como se menciona con anterioridad, la evasión fiscal resulta ser una especie del género de defraudación fiscal, sin embargo, no podría catalogarse como igual si dentro de la doctrina se diferencia por sus elementos. Dentro de la evasión fiscal se ha podido determinar que debe existir una persona con un animus fraudandi es decir con un ánimo de causar un detrimento en lo recaudado por el Estado.

De dicha cuenta, el sujeto defraudador o evasor tiene como fin causar a través de artimañas o mecanismos ilegales un error dentro de la Administración Tributaria para poder dejar de pagar total o parcialmente un tributo que legalmente está llamado a



cubrir. Sin embargo, dentro de un territorio cada vez más globalizado se han podido encontrar mecanismos legales que permiten que un sujeto no deba cubrir un impuesto como normalmente se realiza a través del peculio, sino pueda realizar otras acciones que le permita satisfacer las exigencias legales, de tal cuenta estando bajo este supuesto no se podría decir que se da la defraudación o evasión ya que la misma ley lo estaría avalando, pero si este individuo omite realizar el pago a través de actividades contrarias a la ley se puede asegurar que estaría bajo otro de los elementos de la evasión.

Es por ello que los elementos esenciales de la evasión fiscal son:

1. Que exista una persona física o moral, obligada al pago del impuesto.

2. Que se deje de pagar total o parte del impuesto.

3. Que infrinja una ley.

4.7. Características

La evasión fiscal reviste características especiales, detectables por aquellos que conocen o tiene relación con los procedimientos de tributación. Es necesario conocer las características principales para poder determinar cuando existe evasión fiscal, y las principales son:



- a) Cuando se realiza un pago inexacto, parcial o simplemente no se realiza el pago determinado y exigible por la Administración Tributaria.
- b) Cuando hay transgresión de leyes tributarias.
- c) Cuando un contribuyente obligado a cumplir una obligación tributaria, realiza actos evasivos de pago de tributos ya sea en forma, modo o tiempo.
- d) Omisión del pago de una obligación tributaria por persona alguna, ocasionando el perjuicio de disminución de sus ingresos.
- e) Hay Evasión Tributaria no solo cuando, como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.
- f) La evasión solo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco. no hay evasión fiscal por parte de quien reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídicamente de pagarlo.
- g) oda evasión es antijurídica, es decir que viola disposiciones legales.
- h) Se produce por parte de los que están obligados legalmente.
- i) Que exista una acción u omisión, o sea toda conducta del hombre consistente en



hacer o no hace, realizar o no determinada actividad que está obligado a efectuar, es decir a ejecutar o no la prestación determinada por la ley.

- j) Que la acción determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios al Estado.
- k) Que esa conducta sea por culpa del contribuyente, ya sea por negligencia o por mala fe.

La evasión es una figura totalmente prohibida y sancionada, debido al perjuicio que causa al Estado por un contribuyente que se coloca al margen de la ley, no cumpliendo con la finalidad del tributo, al disminuir el pago adeudado al Estado por medio de actos ilícitos. Lo anterior se puede concluir que la principal diferencia con la defraudación es siempre que exista defraudación tributaria existe evasión, pero cuando se da la evasión tributaria no necesariamente se da la defraudación, puesto que existe la posibilidad de evadir impuestos por culpa o mera negligencia sin que medie el animus fraudandi.

4.8. Efectos

La evasión tributaria no solo implica un acto ilícito perseguible por la ley, sino que también tiene otros efectos que se manifiestan en la sociedad, uno de ellos es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal. Un efecto es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la



carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal.

Otro efecto preponderante, es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de elusión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

Establece que otro efecto “es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de evasión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.”⁴³

Existe una relación negativa entre el grado de evasión y el tamaño de la empresa; un aumento en la dimensión de la compañía medido por sus ingresos, disminuye porcentualmente los impuestos omitidos, lo que se explica porque la hace más visible y la probabilidad de ser auditada aumenta. Por lo tanto, existe una relación inversa entre la probabilidad de auditoría y la tasa de evasión. El número de inspecciones auditorías determina la posibilidad para que un evasor sea detectado.

La evasión, a su vez, motiva al irrespeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado. Esta problemática hace que la carga impositiva se distribuya entre quienes cumplen las obligaciones tributarias,

⁴³ Luqui, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. Pág. 328.



traduciéndose en ventaja para los que transgreden, quienes son los que finalmente se benefician.

Otro efecto, es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que ésta además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa. Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden. La desigualdad contributiva anotada, no siempre incide en los ingresos que perciben las empresas, pero puede influir indirectamente modificando las condiciones y la capacidad productiva de las mismas, al reducir sus posibilidades económicas.

El comportamiento ilegal que no es sancionado, se constituye en elemento psicológico que va en contraposición con la moral, afectando negativamente en el cumplimiento de las obligaciones impositivas de quienes las estiman como un deber social. Hay otros, que consideran que evadir es uno de los medios menos complejos para obtener fáciles ganancias y están convencidos que eludiendo las obligaciones tributarias no perjudican a nadie ni constituyen acción denigrante.

El evasor procura justificarse frente a las acciones que realiza al margen de la ley. El exceso y desorden de las disposiciones de carácter fiscal, son motivos de confusión e incertidumbre estimulando a los contribuyentes a eludir. Dicha práctica, provoca pérdidas al fisco por el monto de tributos no pagados y por los recursos que se invierten para hacer los respectivos seguimientos, aumentando la presión fiscal por parte del



legislador, perjudicando a los que cumplen con sus obligaciones.

Por lo tanto, existe una relación inversa entre la probabilidad de auditoría y la tasa de evasión. El número de auditorías determina la posibilidad para que un evasor sea detectado. La probabilidad de ser auditado disminuye la evasión, siendo las primeras auditorías más efectivas que las siguientes y dependiendo de la clase de industria o servicios de que se trate, así mismo será el grado de evasión. Otro efecto de la evasión es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que ésta además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa. Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden.

La desigualdad contributiva no siempre incide en los precios, pero puede influir indirectamente modificando las condiciones y la capacidad productiva de las empresas, al reducir sus posibilidades económicas. El comportamiento ilegal que no es sancionado, se constituye en elemento psicológico que va en contraposición con la moral, influyendo negativamente en el cumplimiento de las obligaciones impositivas de quienes las consideran como un deber social.

En conclusión, se puede observar que el término de evasión fiscal se encuentra tan generalizado en la mayoría de los países, que su tipificación como norma transgresora, y que las causas que la provocan por parte de los sujetos pasivos de una obligación tributaria, encuadran perfectamente y son las mismas en cualquier sistema tributario.



Pero el presente trabajo no pretende dejar plasmado un estudio plenamente sobre las causas que provocan este fenómeno, sino también expresar los resultados obtenidos al llevar a cabo estimaciones a través de este procedimiento en Guatemala; es decir, establecer en qué sector se da el más alto grado de incumplimiento.

4.9. Quiénes evaden impuestos

Los contrabandistas, las personas que trabajan en la economía informal, aquellas personas que ejerciendo una actividad económica jamás se han preocupado por tributar porque el Estado ha sido incapaz de detectarlos, también están quienes tributan, pero no lo hacen en debida forma. Aquí también están algunos altos ejecutivos tanto del sector público, como del sector privado quienes se constituyen en grandes evasores porque se amparan en figuras tales como: los impuestos no constitutivos de renta, las deducciones, los gastos, las rentas exentas entre otras que les permiten ocultar sus riquezas. En el hipotético caso que fueran desmontados tales privilegios el Estado percibiría mayores recursos para mejorar la calidad de vida de sus habitantes evaden el pago de tributos al Estado en contraprestación a una determinada actividad que significa beneficio económico.

4.10. Qué castigos se deben aplicar a quienes persistan en evadir

Hay quienes consideran que se debe sancionar con penas económicas significativas, otros piensan que debe hacerse con arresto a aquellas personas que se apropien de los dineros del Estado, como por ejemplo el impuesto al valor agregado o añadido.



Algunos creen que en vez de un castigo severo debe amonestarse al evasor obligándolo a que a partir del momento que sea desenmascarado corrija e ingrese a la fila de los que tributan con honestidad, porque una actitud represiva puede desestimular no necesariamente al evasor, sino a quien está cumpliendo con oportunidad y se sienta perseguido decidiendo cancelar su actividad o trasladarla a otro lugar donde encuentre mejores condiciones. Hay que tener en cuenta que, si se presenta alguna clase de normatividad frente a la evasión, ésta debe ir dirigida principalmente a quienes debiendo tributar nunca lo han hecho y en la medida que sean evidenciados, la administración tributaria además de sancionarlos debería cobrarles los costos en que haya incurrido para detectarlos, quienes tributen parcialmente evadiendo determinados montos se les debe dar otro tratamiento, porque se entiende que son contribuyentes.

4.11. La evasión fiscal es un problema perdurable

La evasión es un fenómeno difundido en las economías modernas y probablemente no eliminable por cuanto que encuentra sus raíces en comportamientos e intereses individuales y colectivos firmemente arraigados. Lo que sí se puede hacer es reducirla a niveles que no afecten las economías, pero para ello se requiere de voluntad política y de un cambio en el comportamiento y la posición de los individuos frente al Estado (credibilidad). Afirmar que la evasión se pueda erradicar definitivamente sería una utopía. Mientras los individuos tengan la opción entre el cumplimiento legal y la evasión de la obligación a contribuir y no estén convencidos que en oportunidades es indispensable anteponerse a intereses personales, no se eliminará definitivamente. La evasión se presenta por inconformismo y desconfianza de los individuos sometidos a la



imposición, cuando hay desacuerdos entre los principios de justicia fiscal y aplicación de las normas reglamentadas para tal efecto.

4.12. Quienes se les podría dar el calificativo de evasores

A aquellos contribuyentes potenciales que no están registrados; es decir aquellos de los cuales no tiene conocimiento la administración tributaria, más no quiere decir que por el hecho de estar registrados y ser conocidos, algunos de ellos no evadan, tributando incorrectamente de manera consciente, a diferencia de aquellos a los cuales ante un error o inexactitud asumen la responsabilidad de corregir voluntariamente. Por eso se habla de evasión legal e ilegal. También se puede dar el calificativo de evasores a quienes declaran parcialmente, ocultando sus fortunas o quienes se colocan bajo regímenes especiales con el propósito de evitar el pago de impuestos.

4.13. Factores que contribuyen en la evasión tributaria

Tal vez los más importantes son las exenciones tributarias que afectan la neutralidad del impuesto, lo mismo que las amnistías que generan tratamientos inequitativos desmotivando al contribuyente que cumple cabalmente con sus obligaciones. La falta de control sobre las rentas originadas en el exterior, ganancias ocasionales que se hacen por debajo del valor real, la falta de claridad y precisión en la atribución de competencias, la falta de preparación y conocimiento profesional de los funcionarios encargados de la función fiscalizadora (carencia de conocimiento técnico apropiado), la aplicación de una legislación inadecuada, la insuficiente asignación de recursos para el



funcionamiento e infraestructura de las entidades encargadas de la recaudación, la información falsa, incompleta o no suministrada por quienes están obligados a pagar tributo, dificultando un mayor control estatal. Las elevadas tarifas impositivas que no consultan la capacidad económica de los contribuyentes originando omisiones de las bases reales, la falencia de sistemas automatizados, la ausencia de manuales y metodologías de procedimiento.

4.14. Medidas específicas que deberá emprender la Superintendencia de Administración tributaria frente a la evasión fiscal

Los efectos de un análisis metodológico del tema, la evasión fiscal es considerada, bajo una concepción genérica, como un fenómeno resultante de la diferencia entre la recaudación potencial y la efectiva, sin dejar de reconocer la distinción jurídica entre evasión y elusión tributaria. Los factores de naturaleza endógena y exógena que pretenden explicar tradicionalmente el comportamiento evasivo, tales como: las altas tasas impositivas, la inequidad del sistema tributario, la falta de transparencia, la factibilidad de administración, los restantes principios de la imposición, los beneficios de la actividad estatal y la seguridad jurídica, entre otros, no explican integralmente la naturaleza del fenómeno.

Que los modelos básicos que usa el análisis económico convencional para explicar el comportamiento evasivo y sus extensiones, los estudios empíricos y los modelos con métodos experimentales y simulaciones, suministran elementos para formular una



estrategia a fin de reducir la evasión fiscal, constituyendo un buen punto de partida, aunque parcial, para la adopción de políticas y de medidas administrativas.

La resistencia a la imposición comprende elementos de tipo técnico-económico y político-psicológico. El ejemplo psico-económico de evasión fiscal explica el comportamiento evasivo, considerando dichos elementos, permitiendo desarrollar estrategias para contrarrestar el fraude. Ello a través de medidas preventivas, inhibiendo la predisposición de la conducta transgresora, y de medidas represivas, orientadas a descubrir y sancionar a los evasores. Que los métodos utilizados para medir la economía subterránea y la evasión fiscal, aunque contengan limitaciones, deben ser intentos plausibles que permiten dimensionar la magnitud del fenómeno objeto de este estudio.

4.15. Marco constitucional

En la actual legislación, el Código de Comercio, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, contempla en el Artículo 680 el Incumplimiento de las Leyes Fiscales: los efectos de los contratos y actor mercantiles no se perjudican ni suspenden por el incumplimiento de leyes fiscales, sin que esta disposición libere a los responsables de las sanciones que tales leyes impongan. Es decir, si el contrato realizado da como resultado un hecho generador, establecido en la ley como el presupuesto que tipifica el tributo y así se genera la obligación tributaria y el mismo no se paga, esto no impide que este se lleve a cabo y se cumpla lo allí establecido. Es regulado de esta manera porque analizando la ley la intención del legislador era el



poder crear de una forma sencilla e inmediata solo con el acuerdo de ambas personas una clase de vinculo jurídico que tuviera efectos diligentes según lo pactado.

Sin embargo debería de existir un vínculo estrecho o un mecanismo efectivo que permita verificar cuando se realicen contratos que si deban de pagar alguna clase de tributo y con ello se dé por enterada la Administración Tributaria para que pueda exigir el pago de lo que le corresponde. El Código Tributario Decreto Número 6-91 Congreso de la República de Guatemala, en su Sección Segunda, infracciones Tributarias en el Artículo 69 concepto. "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción sancionara la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal." Artículo 70 competencias: "Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal."

Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal. Este es el caso, cuando la denuncia penal refiere que el acusado creo entidades ficticias, registrado y declarado facturas de proveedores que no fueron localizados sin evidenciar el pago de las mismas; hechos cuya investigación y juzgamiento no pueden ser condicionados al establecimiento previo de ajustes tributarios, ya que son cuestiones totalmente distintas y que no se vinculan entre sí.



El juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la administración tributaria, se impongan de las actuaciones jurídicas y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

Artículo 71 infracciones tributarias: "Son infracciones tributarias las siguiente:

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

A pesar de existir un marco legal por parte de las autoridades y especialmente las responsables de la Administración Tributaria con el afán de buscar la eficacia en los procesos de recaudación tributaria se han fomentado campañas publicitarias de moral y conciencia tributaria a través de las cuales se pretende impactar y lo más importante

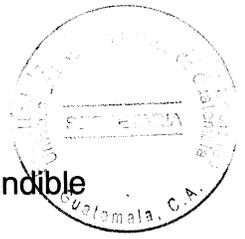


fomentar la Educación Tributaria en contribuyente común, haciéndole saber la necesidad de sus contribuciones en beneficio de la sociedad en general.

La conciencia tributaria no es un valor en sí, innato como una cualidad del ser humano, sino un efecto de reflejo del mundo que lo rodea; no es una acción, sino una reacción, la cual no va dirigida necesariamente hacia una actuación positiva, más bien hacia evitar acciones negativas en su contra, o en sentido menos egoísta, hacia la comunidad. El sistema impositivo que van de acuerdo a los objetivos del Estado que los imponga, es así como los gobiernos que suelen obtener ingresos a partir del impuesto sobre ventas, la renta y el patrimonio, los países están obligados a limitar sus gastos, los cuales deben ir de acuerdo con los ingresos impositivos y demás ingresos para equilibrar su presupuesto.

El sistema tributario guatemalteco con frecuencia se ve afectado debido a que los legisladores, lejos de provocar una simplificación del sistema jurídico tributario, por carecer de conocimientos técnicos y de fijar criterios de redacción y elaboración las leyes, lo complican dando lugar a diferentes interpretaciones de un mismo precepto legal, que confunde a los contribuyentes, así como a los propios funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Esto lo ha sufrido el contribuyente en Guatemala, de forma por demás evidente en la última reforma fiscal ya que lejos de establecer nuevas leyes sistemáticamente estructuradas, se produjo una confusión enorme con la inserción de textos sin un enlace adecuado con los textos que quedaron vigentes de las leyes reformadas.



Dentro del análisis de la relación entre el Estado y los contribuyentes es imprescindible hacer referencia a las normas constitucionales que regulan esta relación. El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributarias, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la obligación 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;
- f) Infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se



concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

De ahí, que en esta materia rige el principio de legalidad, por lo que se requiere una ley para la creación de un impuesto y sus elementos sustanciales, principio que busca darle certeza jurídica a la relación entre el Estado y sus contribuyentes. Este artículo también limita al legislador en el sentido de que las leyes que emita deben atender a los principios de equidad y justicia tributarias, para garantizar que el Estado ejercite su poder tributario en la medida que sirva para atender a sus fines, y sin gravar a un grupo específico, sino atendiendo a la generalidad de sus habitantes.

Por su parte, el Artículo 243 de la Carta Magna, establece que El sistema tributario debe ser justo y equitativo, para lo cual las leyes tributarias deben ser 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 atribuible 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, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. Esta norma específica para la materia tributaria, reitera que el sistema debe atender a los principios de justicia y equidad, adicionando otro principio que es importante en la materia tributaria: la capacidad de pago. Con lo anterior, se protege a los contribuyentes en el sentido que el estado no puede apoderarse por medio de tributos de todo caudal económico. Se



reconoce en doctrina que el poder tributario no puede nunca afectar el patrimonio de los contribuyentes que sea indispensable para su subsistencia.

En cuanto a la no confiscación, se refiere también a que el Gobierno no puede hacerse pago con los bienes de los sujetos pasivos del tributo, de tal forma que no afecte su supervivencia. Por último, la Constitución desarrolla el principio de prohibición de la doble o múltiple tributación, el cual limita también el ejercicio del poder tributario, buscando un equilibrio entre la relación del ente acreedor del tributo y el ente deudor del mismo.

Además de los Artículos específicos para la materia tributaria antes citados, dentro del esquema tributario constitucional se resaltan otras normas importantes que rigen el ordenamiento jurídico tributario, como lo son los Artículos 135, 140, 152, 153, 154, 171, 203, 204, y 221. Dichas normas establecen que son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la constitución y leyes del país, los siguientes: cumplir y velar porque se cumpla la Constitución de la nación; contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; obedecer las leyes.

Otra disposición importante en el Artículo 41 de la referida norma, establece que las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido, siendo las mismas una sanción pecuniaria típica en materia tributaria, existe pues la limitación para el Estado, por medio de quien ejerce el poder tributario, de establecer multas superiores al impuesto que se dejó de pagar, además el administrador tributario tiene el límite de cobrar los intereses resarcitorios, sin aplicar intereses punitivos, puesto que los



mismos no están adecuadamente regulados. El Artículo 183, literal r, regula la facultad del presidente de la república de exonerar las multas y recargos a los contribuyentes que hubieran incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o para actos u omisiones orden administrativo, disposición que tiene amplias implicaciones en materia tributaria.

Se puede concluir diciendo entonces que la relación Estado-contribuyente tiene su principal fuente en la Constitución Política de la República, que establece el poder tributario del Gobierno y los principios que deben regir el funcionamiento del mismo, que básicamente son: legalidad, justicia, equidad, capacidad de pago, no confiscación y no doble tributación; por lo que se deduce que la misma Constitución restringe en demasía el ejercicio del poder tributario, puesto que cada vez que se emiten leyes tributarias, las mismas son impugnadas de inconstitucionales, y la mayoría de las veces estas objeciones son declaradas con lugar por la Corte de Constitucionalidad. Al respecto, cabe comentar, que no establece límites demasiado rigurosos, sino más bien desarrolla los elementales para mantener el equilibrio de la mencionada relación.

Lo que puede cuestionarse, en algunos casos, son los criterios interpretativos que se han dado a la normativa constitucional, los cuales han limitado el ejercicio del poder tributario, dando libertades y hasta incontables razones o justificaciones a los sujetos pasivos de la relación tributaria, a que se fomente la evasión tributaria de forma legal, pero evasión al final de cuentas. El rechazo a pagar tributos es posible que encuentre sus raíces en el tratamiento de tributarios que se daba durante la conquista y la época colonial, a los indígenas que cambiaban de estatus social, al pasar a ser súbditos de la



corona española, y a las experiencias con los gobiernos nacionales. Lo históricamente comprobable es que ha habido una resistencia al pago de impuestos.

Lastimosamente, como expresa el refrán, hecha la ley, hecha la trampa, pareciera que el deporte nacional después del fallido fútbol es la evasión y la elusión fiscal. Sólo en este contexto, se comprende la iniciativa de parches a la dificultosa legislación vigente que está en discusión en el Organismo Legislativo: Disposiciones Legales para Prevenir y Combatir la Evasión y Elusión Tributaria. La aprobación de un presupuesto de ingresos y egresos del Estado para 2006 claramente desfinanciado, como lo ha señalado la ministra de Finanzas, debería paliarse con por lo menos aprobar la precitada iniciativa legislativa, pero que realmente tenga dientes y no simplemente sea un instrumento decorativo en las manos de las autoridades.

Dentro del marco legal guatemalteco se puede evidenciar que existe una infinidad de normas que tratan de abarcar todas las situaciones posibles. Sin embargo, dentro de legislación meramente tributaria uno de los aspectos deficientes, es la ausencia de poder coercitivo de las leyes tributarias, de tal cuenta que se auxilian inmediatamente de la ley penal. Tal es el caso que la deficiencia mencionada ocasiona el retardo muchas veces innecesario en los procesos relacionados con el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria, lo anterior desemboca en sanciones de carácter administrativo, acompañados de las correspondientes multas, que en la mayoría de las ocasiones son acompañadas de impugnaciones por parte del contribuyente, mismos que debido al poco personal judicial asignado se paralizan en plazos muy extensos, tanto para su presentación como para su posterior resolución.



4.16. Análisis del presente trabajo

Dentro del análisis de la Evasión fiscal y sus medidas para combatirla es necesario hacer énfasis desde el punto de vista jurídico y doctrinario. Existe una marcada analogía en cuanto a estos aspectos en la mayoría de las administraciones tributarias ya que el concepto de evasión fiscal no es un tema nuevo, ni de un solo país sino que se puede comprobar que los aspectos que hacen posible la elusión fiscal, son los mismos en cualquier país, por lo que deberá ser igual la forma de combatirla, ya que existe tanto en la doctrina como en las mismas leyes, de tal manera que se tratará de expresar los temas más sensibles de este importante tema.

La evasión fiscal es la disminución del monto de un tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio sí obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos; también se puede decir que es el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, es el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

La evasión se presenta tanto en actividades formales, como en las empresas prestadoras de servicios productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas entre otros, así como informales. ¿Quiénes evaden impuestos? los contrabandistas, las personas que trabajan en la economía informal, aquellas personas que ejerciendo una actividad



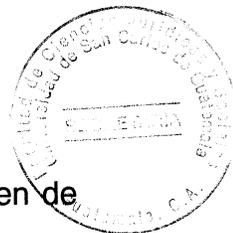
económica jamás se han preocupado por tributar porque el Estado ha sido incapaz de detectarlos, también están quienes tributan, pero no lo hacen en debida forma.

Aquí también están algunos altos ejecutivos tanto del sector público, como del sector privado quienes se constituyen en grandes evasores porque se amparan en figuras tales como: los impuestos no constitutivos de renta, las deducciones, los gastos, las rentas exentas entre otras que les permiten ocultar sus riquezas. En el hipotético caso que fueran desmontados tales privilegios el Estado percibiría mayores recursos para mejorar la calidad de vida de sus habitantes.

¿Por qué se evade el pago de los impuestos? se cree que, quienes lo hacen consideran que el Estado no es equitativo en la redistribución del ingreso, o porque sencillamente no creen en la buena destinación que se les otorga a los recursos obtenidos. Claro está que hay quienes piensan que esa es una forma de lograr mayor rentabilidad en la labor que realizan y obtener ventajas sobre quienes tributan correctamente.

Por otra parte, surge la interrogante ¿cuánto tiempo llevan evadiendo? desde el mismo momento en que inician una actividad y ven en la evasión una forma interesante de capitalizar. También puede suceder que evadan en cualquier momento de estar ejerciendo una actividad económica motivada por la poca presencia o efectividad de los organismos de control, o alentados por aquellos conocidos que lo vienen haciendo y nunca les ha sucedido nada que afecte sus intereses.

Hay quienes consideran que se debe sancionar con penas económicas significativas,



otros piensan que debe hacerse con arresto a aquellas personas que se apropien de los bienes del Estado, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado. Se considera que en vez de un castigo severo debe amonestarse al evasor obligándolo a que a partir del momento que sea desenmascarado corrija e ingrese a la fila de los que tributan con honestidad, porque una actitud represiva puede desestimular no necesariamente al evasor, sino a quien está cumpliendo con oportunidad y se sienta perseguido decidiendo cancelar su actividad o trasladarla a otro lugar donde encuentre mejores condiciones.

Hay que tener en cuenta que, si se presenta alguna normatividad frente a la evasión, ésta debe ir dirigida principalmente a quienes debiendo tributar nunca lo han hecho y en la medida que sean evidenciados, la administración tributaria además de sancionarlos debería cobrarles los costos en que haya incurrido para detectarlos, quienes tributen parcialmente evadiendo determinados montos se les debe dar otro tratamiento, porque se entiende que son contribuyentes.

Es innegable que existe una resistencia de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones en forma voluntaria, dentro de los plazos y en la forma que las leyes establecen. En ese sentido, es necesario entrar a analizar un poco de el porqué del comportamiento de los contribuyentes. El gobierno en su búsqueda de aumentar la carga tributaria constantemente reinventa viejas fórmulas para recaudar más.

Pero cuando nuevamente, cuatro o cinco años más tarde se analizan los datos, el costo de los esfuerzos ha sido demasiado elevado, para los resultados, porque algo que no



se dice pero es cierto, es que el aumento en la recaudación tiene elementos aleatorios, que no necesariamente están relacionados con que el poder coercitivo del Estado, y menos con que la actitud del contribuyente ha cambiado, o que ahora si hay confianza en el gobierno, sino más bien, en la mayoría de las veces el aumento se dio por un alza de precios generalizado por la normal inflación, o por un incremento casi imperceptible de la base tributaria, debido a que nuevas empresas, empresarios y profesionales se han sumado al sistema económico.

Cuando las cifras se revalorizan deflactándolas, resulta que el crecimiento en la carga tributaria este muy cercana a cero o no compensa los costos, ni se aproxima a lo esperado; vale la pena analizar algunos hechos relacionados con la conducta y reacción de los contribuyentes que existe en mayor o menor escala en todos los países.

Las conductas de resistirse a pagar tributos chocan, desde luego, con la contraparte que la constituye la obligación impuesta por las normas legales y con la función de la propia administración tributaria. Este empalme frontal produce por resultado el cobro de sanciones y el de impuestos por medios coactivos.

También, debe tomarse en cuenta que muchas de las reacciones negativas de los contribuyentes en contra de la legislación tributaria son motivadas por un esfuerzo para reducir los costos. Por otro lado, también podemos distinguir, en cuanto al enfoque sociológico, o sea la legitimidad de los impuestos vistos tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo, en donde ambos mantienen su opinión, sin que ninguno de los dos se convenza.



Es casi imposible conciliar intereses, puesto que el pago de impuestos es un asunto económico. Sin embargo, es indispensable que la sociedad conozca, que es un deber del Estado el cobro de los impuestos, y que la existencia de los mismos es necesaria para cumplir los fines del gobierno: procurar el desarrollo y el bien común de la sociedad.

Las personas que evaden impuestos o evasoras son aquellas que trabajan en la economía informal, aquellas personas que ejerciendo una actividad económica jamás se han preocupado por tributar y que el Estado ha sido incapaz de regular sus ingresos. Estas personas se les puede considerar que son evasoras de impuestos de una manera legal e ilegal. Se les puede considerar que legalmente evaden impuestos ya que el mismo Estado les permite esto, por falta de interés o de recursos, el Estado no regula la recaudación de estos impuestos. Ha habido intentos políticos para tratar de recaudar impuestos sobre el comercio informal pero cada intento se ha quedado solo en eso; intentos.

También están quienes tributan, pero no lo hacen en debida forma; asimismo, están algunos altos ejecutivos tanto del sector privado como público, quienes se constituyen en grandes evasores porque se amparan en figuras tales como: los impuestos no constitutivos de renta, las deducciones, los gastos, las rentas exentas, las exoneraciones, entre otras. En el hipotético caso que fueran desmontados tales privilegios el Estado percibiría mayores recursos para mejorar la calidad de vida de sus habitantes. La evasión es un fenómeno difundido en las economías modernas y si lo vemos desde un punto de vista realista este problema no tiene una solución a corto



plazo, pero si se puede considerar una solución a largo plazo.

El problema continuara mientras que los comportamientos e intereses individuales y colectivos continúen estando firmemente arraigados. Sin embargo, a corto y mediano plazo podemos considerar soluciones para reducir la evasión a niveles que no afecten la economía del Estado ni las de los otros países. Estas soluciones requieren, como primer punto, la voluntad política, así como de un cambio en el comportamiento y la posición de los individuos frente al Estado, es decir credibilidad de la sociedad con el Estado, se debe crear mecanismos legales que permitan que existan las exoneraciones tributarias, pero hasta un límite para que la persona continúe teniendo esas facilidades pero que también se vea en la obligación de darle cumplimiento a su obligación tributaria, que es la de pagar sus impuestos.

Hay que tener claro que la evasión se presenta por inconformismo y desconfianza de las personas a la imposición de pagar los impuestos, cualquiera que sea, sin embargo habría que fortalecer las instituciones del Estado y tener a la vez una disposición de los políticos en otorgarle esta confianza a la sociedad lo cual es muy difícil de encontrar ya que los intereses individuales, políticos y partidarios no ayudan en lo absoluto en este aspecto.

Guatemala como cualquier Estado moderno exige impuestos a todos los ciudadanos, para cubrir los costos indivisibles de los servicios públicos; esta potestad tributaria del Estado, debe ser disciplinada y delimitada mediante principios y normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales deben ser



desarrollados en las distintas leyes tributarias ordinarias; el derecho penal tributario guatemalteco está contenido en diversas leyes tributarias y en el Código Penal, siendo aplicado por la administración tributaria en el caso de infracciones tributarias sancionadas con multa y por el órgano jurisdiccional cuando se establece la comisión de delitos tributarios sancionados con penas de prisión.

Es innegable que en Guatemala el sistema tributario está caracterizado por un alto índice de defraudación, llegando a estimarse que la misma duplica el monto de lo efectivamente recaudado, que equivale a que es mucho más lo que se defrauda que lo que se paga. Dentro de las complejidades de la evasión fiscal, se encuentran algunas que la misma legislación considera como legales, o lagunas de ley, esto permite que el contribuyente pueda optar dentro de diversos tipos de régimen a tributar por lo que se considera exento de algunas obligaciones tributarias que la misma norma le permite, concluyendo entonces como una evasión fiscal legal.

Este trabajo tuvo por finalidad realizar un enfoque sobre las causas que dan origen a la evasión fiscal y las herramientas para combatirla, fundamentalmente por el efecto nocivo que produce este fenómeno sobre los recursos tributarios, fuente genuina de ingresos del Estado, necesarios para el progreso de sus funciones básicas; no cabe duda que la principal motivación fue observar casos en los cuales la evasión constituye un problema que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país, vulnerando la legitimidad del gobierno; agregando a dicha expresión, que la misma fiscal invalida las propiedades de neutralidad económica de las mejores estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La evasión fiscal es un problema latente en Guatemala que a través de la evasión fiscal genera consecuencias negativas, se evidencia un resentimiento fiscal, que clarifica la relación existente entre la edad, los ingresos y la tolerancia ante el fraude, aporta un grano más fino que las explicaciones habituales en los estudios sobre moral fiscal, muestran la necesidad de emprender investigaciones que tengan en cuenta aspectos que no han sido convenientemente considerados sobre evasión fiscal. El Estado tiene la obligación de evitar la evasión fiscal por medio de la Administración Estatal que recauda y administra los recursos económicos del Estado, para esta función cuenta con la ley Código Penal, la ley de lo Contencioso Administrativo y con la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). La evasión fiscal uno de los síntomas más evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad social de las generaciones actuales, no sólo es una dificultad de recaudación económica, sino también una muestra de la pérdida del sentido de obligación y pertenencia hacia la comunidad, es un desinterés por los asuntos colectivos.

Es necesaria la formación a través del Estado de Guatemala de una auténtica conciencia tributaria en la sociedad afecta, a través del efectivo cumplimiento de las obligaciones del Estado como responsable directo de la realización del bien común; además la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), institución que el Estado de Guatemala a autorizado y encargado la recaudación y fiscalización de los tributos, realicen su trabajo de manera responsable y correcta para que se contribuya al bienestar y economía de Guatemala.





BIBLIOGRAFÍA

- ABAD, Mariano y Genaro Díaz. **Notas de introducción al derecho financiero**. Primera ed., Madrid, España: Ed. Tecnos, S.A., 2008.
- AQUINO, Miguel. **La evasión tributaria**. Segunda ed., Distrito Federal, México: Ed. UNNE, 1998.
- ARAUJO FALCAO, Amílcar. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Quinta ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1964.
- AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**. Tercera ed., Madrid España: Ed. de derecho financiero, 1963.
- ANDREOZZI, Manuel. **Derecho tributario argentino**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Argentina, 1951.
- BLANCO RAMOS, León Ignacio. **Derecho tributario**. Novena ed., Madrid, España: Ed. Ariel, 1973.
- BERLIRI, Antonio. **Principios del derecho tributario**. Sexta ed., Madrid, España: Ed. Derecho financiero, 1964.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Derecho aduanero**. Cuarta ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo Perrot, 1992.
- CAMARGO HERNÁNDEZ, David Francisco. **Evasión fiscal**. Decima ed., Distrito Federal, México: Ed. Apogeo.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Primera ed., ciudad de Guatemala: Ed. Nacional S.A., 1994.
- CLAU PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Octava ed., Madrid, España: Ed. Civitas, 1998.



CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de derecho financiero**. Quinta ed., Madrid, España: Ed. Tecnos, 1994.

CARRASCO PARRILLA, Pedro José. **Derecho tributario local**. Segunda ed., Barcelona, España: Ed. Atelier libros jurídicos, 2008.

CARRETERO PÉREZ, Adolfo. **Derecho financiero**. Sexta ed., Valencia, España: Ed. Santillana, S.A., 1968.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. **Derecho financiero**. Cuarta ed., Distrito Federal, México: Ed. McGraw-Hill, 1997.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Tercera ed., Distrito Federal, México: Ed. Limusa S.A de CV., 1998.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Novena ed., Distrito Federal, México: Ed. Porrúa. 2008.

FIGUEROA VÁSQUEZ, Waldo. **Derecho tributario**. Cuarta ed., Santiago de Chile, Chile: Ed. Universidad de Talca, 2004.

FONROUGE, Guiliiani. **Derecho financiero**. Tercera ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1973.

GIULLIANNI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**. Segunda ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1970.

GIULANI, Guisepe. **Derecho financiero**. Tercera ed., ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. DePalma, 1979.

GIORGETTI, Armando. **La evasión tributaria**. Onceava ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1967.

GODOY, Norberto. **Teoría general del derecho tributario**. Sexta ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo- Perrot, 1992.



GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. **Derecho financiero y tributario**. Cuarta ed., Madrid, España: Ed. Castellón, 2006.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**. Tercera ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2000.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. **Autonomía del derecho tributario**. Decima ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1996.

KRAUSE MURGIONDO, Gustavo Augusto. **La interpretación del derecho tributario**. Séptima ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. La Ley, 2000.

LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. Segunda ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1999.

LÓPEZ FREYLE, Isaac. **Principios de derecho tributario**. Cuarta ed., Bogotá Colombia: Ed. Lerner, 1962.

MARTÍNEZ CERREZO, Antonio. **Diccionario de finanzas**. Sexta ed., Madrid, España: Ed. Pirámide, S. A., 1981.

MABARAK CERECEDO, Doricela. **Derecho financiero público**. Primera ed., Distrito Federal, México: Ed. Mcgraw-Hill/Interamericana de México, S.A de C.V., 1996.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Octava ed., Madrid, España: Ed. Civitas, 1998.

PUGLIESE, Mario. **Derecho financiero**. Quinta ed., Distrito Federal, México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 1939.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho tributario**. Segunda ed., Madrid, España: Ed. De derecho financiero, 1968.

QUINTANA VALTIERRA y Jorge Rojas Yañez. **Derecho tributario mexicano**. Doceava ed., Distrito Federal, México: Ed. Trillas, 1988.



RAMOS LEÓN, Ignacio Blanco. **Derecho tributario**. Tercera ed., Barcelona, España: Ed. Ariel, 2009.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Octava ed., Madrid, España: Ed. Tecnos, 1970.

ROSSEY, Hipolito. **Instituciones de derecho financiero**. Octava, ed., Madrid, España: Ed. Bosch, 1969.

SOLER, Osvaldo Héctor. **Derecho tributario**. Primera ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. La Ley, 2002.

SACCONE, Mario Augusto. **Manual de derecho tributario**. Cuarta ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. La ley, S.A., 2002.

SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro Anatoli. **Curso elemental de derecho tributario**. Novena ed., Distrito Federal, México: Ed. ISEF, Línea Universitaria, 2005.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Quinta ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1992.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Doceava ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Altamira, 1993.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Segunda ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1996.

ZAVALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Sexta ed., Santiago de Chile, Chile, Ed. Jurídica Cono Sur Ltda, 1998.

Legislación:

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



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

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.