

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



**IMPLEMENTACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA
TRIBUTARIA COMO UN MECANISMO PARA PREVENIR LA EVASIÓN
Y LA ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA**

JOSÉ MIGUEL LEÓN BROL

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2021

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

**IMPLEMENTACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA
TRIBUTARIA COMO UN MECANISMO PARA PREVENIR LA EVASIÓN
Y LA ELUSIÓN FISCAL EN 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

JOSÉ MIGUEL LEÓN BROL

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2021

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

DECANO: M.Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. María de los Ángeles Castillo
Vocal: Lic. Claudia Elizabeth Paniagua Pérez
Secretario: Lic. Misael Torres Cabrera

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Danilo Roldán Aguilar
Vocal: Lic. Eddy David Hígueros Miranda
Secretario: Lic. Edwin Orlando Xitumul Hernández

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 19 de junio de 2018.

Atentamente pase al (a) Profesional, **LUIS ERNESTO CÁCERES RODRÍGUEZ**
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JOSÉ MIGUEL LEÓN BROL, con carné **201402305**,
 intitulado **IMPLEMENTACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA COMO UN**
MECANISMO PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

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



Fecha de recepción 20 / 7 / 2020

f)

Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
 Abogado y Notario

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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



Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez



Abogado y Notario

Ciudad de Guatemala, 17 de septiembre de 2020

Licenciado
Gustavo Bonilla
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente



Respetable Licenciado:

Cordialmente me dirijo a usted con el objeto de emitir dictamen, en mi calidad de asesor del bachiller **JOSÉ MIGUEL LEÓN BROL**, carné 201402305, de conformidad con el nombramiento de fecha 19 de junio de 2018, del trabajo de tesis titulado **“IMPLEMENTACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA COMO UN MECANISMO PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA”**.

Después de revisar el trabajo en mención y en cumplimiento de la resolución que para el efecto me nombra como asesor, manifiesto lo siguiente:

1. Contenido científico y técnico de la tesis: En la investigación se analizan aspectos técnicos del derecho tributario internacional como lo son los tratados internacionales en materia fiscal, de tal forma que dichos instrumentos puedan constituir una solución técnica a problemáticas como la evasión y la elusión en Guatemala.

2. Metodología y técnicas de investigación utilizadas: Los métodos utilizados fueron el método jurídico y el método analítico, mediante los cuales el bachiller pudo comprobar su hipótesis planteada inicialmente, al realizar una exposición jurídico-analítica de los instrumentos internacionales en materia tributaria y su aplicabilidad en nuestro ordenamiento jurídico. La técnica utilizada para reforzar la investigación fue la revisión bibliográfica.

Avenida Elena 6-38, Zona 3, Ciudad de Guatemala, Guatemala, C.A.

Teléfono (502) 3758 0043 E-mail: caceresluis78@gmail.com

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez



Abogado y Notario

3. Redacción: La redacción utilizada por el bachiller en la realización de la investigación es adecuada, en virtud que se utilizó un lenguaje concreto y técnico, que permite exponer las ideas con claridad y conforme a las reglas ortográficas de la Real Academia Española.

4. Contribución científica: La investigación presenta distintos aportes en el ámbito del derecho tributario internacional, proporcionando suficiente información doctrinaria y conocimiento de instrumentos internacionales; asimismo, constituye un aporte técnico al proponer la implementación de soluciones multilaterales a problemáticas fiscales que deben ser atendidas con urgencia en nuestro ordenamiento jurídico guatemalteco, tal como fue expuesto por el bachiller.


5. Conclusión discursiva: La conclusión desarrollada es correcta, en virtud que el bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática fiscal en Guatemala y a la vez sugiere una solución técnica a través de instrumentos internacionales que permitan aumentar la recaudación tributaria y simultáneamente, respetar las garantías constitucionales de los contribuyentes.

6. Bibliografía utilizada: La bibliografía utilizada es amplia y precisa para abordar el tema, asimismo, constituye una importante fuente de información para consulta de estudiantes y profesionales que puedan tener interés en el estudio del derecho tributario internacional.

7. Declaro que no soy pariente ni dentro ni fuera de los grados de ley con el bachiller José Miguel León Brol.

En virtud de lo expuesto y a mi consideración, el trabajo de tesis cumple con los requisitos para su aprobación, de conformidad con el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que en mi calidad de asesor, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que el mismo continúe el trámite correspondiente.

Sin otro particular, me suscribo,


Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Asesor de Tesis
Col. 6895

Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Abogado y Notario

Avenida Elena 6-38, Zona 3, Ciudad de Guatemala, Guatemala, C.A.

Teléfono (502) 3758 0043 E-mail: caceresluis78@gmail.com



Guatemala 10 de mayo del 2021

JEFATURA DE UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



Por este medio me permito expedir **DICTAMEN EN FORMA FAVORABLE**, respecto de la tesis de **JOSÉ MIGUEL LEÓN BRÓL** cuyo título es **IMPLEMENTACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA COMO UN MECANISMO PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL EN GUATEMALA**.

El estudiante realizó todos los cambios sugeridos, por lo que a mi criterio, la misma cumple con todos los requisitos establecidos en el Normativo respectivo para que le otorgue la **ORDEN DE IMPRESIÓN** correspondiente.

Atentamente

Lic. Fredy Roberto Anderson Recinos
Consejero de Comisión de Estilo.

ID Y ENSEÑAD A TODOS



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, once de junio de dos mil veintiuno.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JOSÉ MIGUEL LEÓN BROL, titulado IMPLEMENTACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA COMO UN MECANISMO PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL EN 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.

AJLR/JP.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por el don de la vida, la salud, la sabiduría y el entendimiento. Porque gracias a Él pude acceder a educación de calidad y ha sido Él quien me ha acompañado en este largo recorrido de vida, en el que estoy seguro, siempre se hará presente.

A MI MADRE:

Londy Ileana Brol Rodas, el motor de mi vida, mi apoyo incondicional y mi gran maestra de vida. Por su amor, dedicación, paciencia y guía en cada paso que he dado. Por ser la persona que siempre ha creído en mí y que ha hecho suyos mis sueños.

A MI PADRE:

Miguel Ángel León Medrano, por estar presente en mi vida, en mis etapas y en mis metas. Por darme tiempo y compañía en este recorrido.

A MI HERMANO:

Diego Esteban León Brol, por su amor, cariño, compañía, nobleza e inteligencia. Por ser quien me



motiva a ser una buena persona y a dar testimonio a través de mi ejemplo.

A MI NOVIA:

Laura Judith Castellanos Figueroa, por inspirarme a ser un mejor ser humano en cada faceta de mi vida. Por su amor, su ejemplo y su energía. Por ser quien incondicionalmente ha creído en mí y me ha apoyado en alcanzar cada meta.

A MI FAMILIA:

Por su ayuda, cariño y presencia. Porque he aprendido muchas cosas de cada uno y estoy seguro, estarán conmigo en todo momento.

A MIS AMIGOS:

Por su amistad, cariño y compañía en cada etapa. Porque sin ustedes no hubiera sido posible.

A:

A la Universidad de San Carlos de Guatemala. A la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. A la Jornada Matutina. Y al colegio Liceo Guatemala. Por una educación de excelencia y porque gracias a ello, soy quien soy.



PRESENTACIÓN

Esta investigación es de tipo cualitativo, pertenece a la rama del derecho público, específicamente al derecho tributario, en virtud que con el crecimiento del comercio internacional grandes contribuyentes están utilizando mecanismos sofisticados para evadir y eludir el cumplimiento de obligaciones tributarias, lo cual trae consigo una disminución en la recaudación de impuestos locales, por lo que es necesario que la Administración Tributaria cuente con mayor capacidad institucional y mejores sistemas de control y recaudación, para prevenir que se continúen dando problemas que menoscaben los recursos financieros del Estado.

El estudio fue realizado en el departamento de Guatemala, durante el período comprendido del año 2016 al 2019, siendo el objeto de estudio los tratados internacionales en materia tributaria; y, el sujeto de estudio, la Superintendencia de Administración Tributaria.

El aporte académico de la presente investigación consiste en establecer que la negociación de tratados internacionales tributarios ofrece beneficios técnicos y jurídicos que permiten alcanzar mejores sistemas de control en la recaudación tributaria, ofreciendo certeza jurídica e incentivando el cumplimiento de obligaciones tributarias de forma voluntaria, mitigando situaciones dañinas como la evasión y elusión fiscal.

HIPÓTESIS



Los vacíos normativos que permiten la evasión y elusión fiscal en Guatemala, se solucionan a través de la implementación de tratados internacionales en materia tributaria, lo que trae como beneficio la adecuación de un mecanismo de cooperación entre distintas administraciones tributarias de los Estados, en relación al intercambio de información fiscal y una adecuada percepción de los tributos, de tal forma que se asegure que tanto las rentas como los ingresos que surgen de operaciones internacionales sean gravados una sola vez.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Esta investigación confirma la hipótesis planteada inicialmente con base al resultado obtenido utilizando tanto el método jurídico, como el método analítico, ya que, al analizar jurídicamente los distintos tipos de tratados internacionales en materia fiscal se determinó que éstos constituyen un mecanismo técnico adecuado que ofrece una solución para prevenir y mitigar problemas como la evasión y elusión tributaria llevada a cabo por grandes contribuyentes en operaciones internacionales.

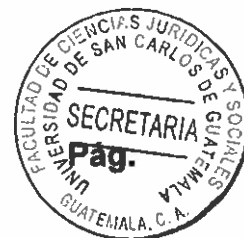
Derivado de lo expuesto con antelación, la hipótesis planteada fue validada ya que la implementación de tratados internacionales en materia tributaria trae como beneficio la adecuación de un mecanismo de cooperación entre distintas administraciones tributarias de los Estados, que permite prevenir la evasión y elusión fiscal en Guatemala.

ÍNDICE



Pág.

Introducción.....	i
1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición de derecho tributario.....	1
1.2. Características del derecho tributario.....	4
1.2.1. Coacción en la génesis del tributo.....	4
1.2.2. Coacción normada.....	5
1.2.3. Tipicidad del hecho imponible.....	5
1.2.4. Distinción de tributos en género y especie.....	6
1.2.5. Interpretación no analógica.....	6
1.2.6. No retroactividad.....	6
1.2.7. Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado.....	7
1.2.8. Finalidad de cobertura del gasto público.....	7
1.2.9. Capacidad contributiva.....	7
1.3. Contenido del derecho tributario.....	8
1.3.1 Parte general.....	8
1.3.2 Parte especial.....	9
1.4 Fuentes del derecho tributario.....	10
1.4.1 Las disposiciones constitucionales.....	11
1.4.2 Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.....	11
1.4.3 Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.....	12
1.5 Principios constitucionales de la tributación.....	13
1.5.1 Principio de legalidad y de reserva de ley.....	15
1.5.2 Principio de capacidad de pago.....	18
1.5.3 Principio de igualdad.....	19



1.5.4 Principio de generalidad.....	20
1.5.5 Principio de proporcionalidad.....	21
1.5.6 Principio de irretroactividad.....	22
1.5.7 Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	23
1.5.8 Principio de confidencialidad.....	24
1.5.9 Principio de no confiscación.....	25
1.5.10 Principio de equidad y justicia tributaria.....	26
1.6 Ramas específicas del derecho tributario.....	27
1.6.1 Derecho tributario constitucional.....	28
1.6.2 Derecho tributario penal.....	29
1.6.3 Derecho tributario procesal.....	31
1.6.4 Derecho tributario internacional.....	32

CAPÍTULO II

2. El poder tributario.....	35
2.1. Breve historia del poder tributario.....	35
2.2. Definición del poder tributario.....	38
2.3. Características del poder tributario.....	39
2.3.1 Abstracto.....	39
2.3.2 Permanente.....	40
2.3.3 Coercitivo.....	41
2.3.4 Irrenunciable.....	41
2.3.5 Limitado.....	42
2.4. Límites del poder tributario.....	43
2.5. Relación jurídico tributaria.....	45
2.5.1 Definición de relación jurídico tributaria.....	45
2.5.2 Elementos de la relación jurídico tributaria.....	48
2.6 Diferencia entre relación jurídico tributaria y obligación tributaria.....	51



2.7 Criterios de vinculación.....	52
2.7.1 Criterios subjetivos.....	53
2.7.2 Criterios objetivos.....	55

CAPÍTULO III

3. Evasión y elusión fiscal en Guatemala derivado de la carencia de un marco jurídico internacional.....	59
3.1. Evasión fiscal.....	60
3.1.1. Causas de la evasión fiscal.....	62
3.1.2. Formas de evasión fiscal.....	66
3.2. Elusión fiscal.....	72
3.2.1. Causas de la elusión fiscal.....	74
3.2.2. Formas de la elusión fiscal.....	77
3.3. Evasión y elusión fiscal en Guatemala.....	83

CAPÍTULO IV

4. Viabilidad de la implementación de tratados internacionales tributarios en el ordenamiento jurídico guatemalteco	87
4.1. Definición de tratados internacionales en materia tributaria.....	87
4.2. Finalidad e interpretación.....	90
4.3. Tipos de tratados internacionales tributarios.....	91
4.3.1 Convenios de asistencia administrativa e intercambio de información en materia fiscal.....	91
4.3.2 Convenios para evitar la doble tributación.....	95
4.4 Viabilidad de implementar tratados internacionales tributarios en Guatemala.....	99
4.4.1 Normativa interna que permite y fomenta su celebración.....	100



4.4.2 Procedimiento interno para su negociación, aprobación y ratificación...	103
4.4.3 El beneficio de los tratados internacionales tributarios: una solución técnico-tributaria a la evasión y elusión fiscal en Guatemala.....	106
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	111
BIBLIOGRAFÍA.....	113

INTRODUCCIÓN



Esta investigación es de suma importancia, en virtud que existe una necesidad en analizar detenidamente el contenido normativo de los tratados internacionales en materia tributaria, de tal forma que se pueda establecer la viabilidad técnica de su implementación en el ordenamiento jurídico guatemalteco, con la finalidad de adquirir mecanismos de transparencia fiscal internacional, y de esta manera, fortalecer el sistema de control y recaudación tributaria en Guatemala.

La ausencia de un ordenamiento jurídico tributario con herramientas técnicas suficientes y la debilidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, ha permitido que la recaudación de impuestos se vea cada vez más limitada en el país, especialmente en contribuyentes transnacionales que utilizan mecanismos sofisticados para disminuir y mitigar considerablemente la carga tributaria, consumándose en gran escala figuras como la evasión y elusión fiscal en el territorio nacional, generando graves consecuencias negativas para un país en vías de desarrollo como Guatemala.

El objetivo general de este análisis fue: determinar la viabilidad de implementar tratados internacionales tributarios como una solución técnico-jurídica que permita el intercambio de información fiscal, la asistencia administrativa en la recaudación de impuestos y la eliminación de la doble imposición. La hipótesis planteada fue comprobada ya que la incorporación de dichos instrumentos internacionales en nuestro ordenamiento jurídico permite suplir vacíos normativos e incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias sustantivas, y de esta forma, erradicar problemas como la evasión y elusión tributaria que impactan de forma negativa en el territorio nacional.



Este informe está contenido en cuatro capítulos: en el primero, se desarrolla de forma puntual los conceptos básicos del derecho tributario y los principios constitucionales que orientan la tributación; en el segundo, se explica detenidamente el poder tributario y la relación jurídica que existe entre el contribuyente y el Estado en el ejercicio del poder de imperio de este último; en el tercero, se analizan a profundidad, problemas como la evasión y elusión fiscal ahondando en sus causas y consecuencias cuyo impacto se ve relajado en el territorio nacional; finalmente, en el cuarto, se explica la naturaleza jurídica de los tratados internacionales tributarios, los principales modelos que han sido implementados, así como el procedimiento a seguir para su establecimiento en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

Los métodos utilizados en este trabajo fueron: el método jurídico y el analítico; puesto que, se analizó jurídicamente los distintos tipos de tratados internacionales en materia fiscal para determinar si éstos constituyen un mecanismo técnico adecuado que ofrezcan una solución para prevenir y mitigar problemas como la evasión y elusión tributaria llevada a cabo por grandes contribuyentes en operaciones internacionales. La técnica utilizada como base para realización de la investigación fue la revisión bibliográfica, misma que dada su amplitud y precisión permitió comprobar la hipótesis que fue planteada inicialmente.

El ordenamiento jurídico interno permite e incentiva la negociación e implementación de tratados internacionales en materia tributaria, ello con el objeto de fortalecer mecanismos técnicos en la recaudación de impuestos, a través del intercambio de información fiscal entre autoridades tributarias a nivel internacional, por ello, se hace necesario que el Estado de Guatemala lleve a cabo la negociación de convenios y acuerdos fiscales para aumentar de forma directa la recaudación y ofrecer mayor certeza jurídica a los contribuyentes, disminuyendo en gran medida la evasión y elusión tributaria.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario es una rama del derecho financiero que se constituye por un conjunto de normas jurídicas, principios, doctrinas e instituciones que tienen por objeto regular la relación jurídica tributaria entre el Estado y los particulares.

1.1 Definición de derecho tributario

El estudio del derecho tributario a lo largo de la historia ha generado una diversidad de definiciones por parte de tratadistas, una definición bastante completa y que considera aspectos relevantes en el plano normativo guatemalteco podría ser la siguiente: "El Derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que viene a regular el establecimiento de los tributos, los poderes, deberes y prohibiciones que los complementan".¹

Esta definición resulta bastante completa pues pone de manifiesto cuáles son las temáticas principales del derecho tributario. Entre ellas se encuentra el establecimiento y

¹ Zavala Ortiz, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Pág. 6.



aplicación de los tributos, el poder tributario del Estado, la relación jurídica tributaria y las prohibiciones que recaen principalmente en los particulares.

Otra definición que posee elementos importantes y se puede considerar muy completa de acuerdo a la realidad guatemalteca, es la que define el derecho tributario de la siguiente manera: "Rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídico Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos siendo el más importante el Poder Tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico".²

Desde un punto de vista personal, la definición anterior se puede considerar bastante íntegra pues también hace referencia a los elementos mencionados anteriormente, pero resalta la importancia del poder tributario en el estudio del derecho tributario y de igual manera, menciona lo relativo al cumplimiento o incumplimiento de la tributación por parte de los particulares. Cada uno de los elementos expuestos anteriormente se ampliarán en el desarrollo del presente trabajo.

La importancia de esta disciplina jurídica es evidente pues permite una correcta estructuración de las normas que rigen todo lo relativo al tributo y las relaciones entre el Estado, en ejercicio de su poder de imperio; y los particulares. Desde el surgimiento del

² Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 7.

Estado en la sociedad humana se ha dado la institución del tributo, el cual tiene su justificación objetiva en la satisfacción de necesidades de la colectividad.



El Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario, establece en su Artículo 9 una definición legal del concepto tributos: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". Como es evidente, esta definición es un poco limitada pues no expone algunos elementos importantes que deben considerarse en el concepto de tributo.

Para ello, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT- propone una definición de los tributos bastante más completa y extensa: Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que ésta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas.

La definición anterior, resulta importante pues incluye aspectos de relevancia en la comprensión del concepto tributo. Entre ellos se menciona el hecho imponible que debe estar previsto en la ley, como una prerrogativa exclusiva del Congreso de la República y también, el objeto de los tributos que es la satisfacción de necesidades públicas dentro de una organización estatal. Como es evidente el derecho tributario presenta gran



amplitud en cada uno de sus elementos, por tal razón es necesario explicar sus características principales para una mejor comprensión de su objeto.

1.2 Características del derecho tributario

En la doctrina se encuentra una gran variedad de clasificaciones sobre las características del derecho tributario. Sin embargo, para efectos del presente trabajo la delimitación que realiza la licenciada Gladys Monterroso en su obra. Dentro de ella se pueden mencionar los siguientes elementos característicos:

1.2.1 Coacción en la génesis del tributo

El Estado en uso de su poder imperio crea unilateralmente la obligación de pagar tributos, por lo que se le llama sujeto activo dentro de la obligación tributaria. En este sentido, quien se encuentra obligado a pagar los tributos de conformidad con los preceptos establecidos en la ley, se le llama sujeto pasivo o contribuyente. Por tal razón, la coacción tributaria se encuentra establecida desde el surgimiento mismo de la ley que contiene el tributo, por la tipificación de cada uno de los presupuestos que darán origen al surgimiento de la obligación tributaria.



1.2.2 Coacción normada

La potestad tributaria del Estado no se lleva a cabo de forma arbitraria, todo lo contrario, está fundamentada en un conjunto de principios de rango constitucional y de preceptos normativos que establecen presupuestos y límites para su ejercicio. Por lo tanto, la obligación tributaria únicamente surge a razón de la ley y en observancia del principio de legalidad, que debe orientar cada una de las relaciones jurídicas del Estado.

1.2.3 Tipicidad del hecho imponible

"El hecho o situación hipotética, debe encontrarse normada en la Ley, y contener los elementos necesarios para su identificación, con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible".³ Lo anterior refiere claramente que el hecho imponible que da origen al tributo debe estar expresamente contenido en ley.

³ Monterroso. *Ibid.* Pág. 14.



1.2.4 Distinción de tributos en género y en especie

Esta característica centra su importancia en diferenciar las categorías impositivas. De tal forma que el tributo es el género de los gravámenes impositivos del Estado; mientras que la clasificación del tributo resulta ser la especie, que puede ser impuesto, tasa, arbitrio y contribución especial.

1.2.5 Interpretación no analógica

Esta característica se encuentra establecida en los Artículos 4 y 5 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario y establece que no es posible crear figuras tributarias por analogía. Es decir, las figuras tributarias deben estar claramente identificadas, tipificadas y delimitadas en la ley para que puedan ser exigibles, pues no pueden ser fundadas por la similitud de interpretación dentro de la ley.

1.2.6 No retroactividad

Por regla general, en materia tributaria la ley no tiene efecto retroactivo, sin embargo, la excepción a dicho precepto se basa en que ésta si se aplicará retroactivamente siempre que las sanciones sean más benignas y favorezcan sustancialmente al sujeto pasivo de la obligación tributaria o infractor, mientras éstas no afecten resoluciones o sentencias



firmes. Esta característica encuentra su fundamento legal en el Artículo 66 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario.

1.2.7 Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado

El Estado no tiene la facultad de decisión sobre el cobro o no de un tributo mientras esta prerrogativa no esté establecida en ley. Esto quiere decir que el crédito tributario debe ser cobrado por el Estado y no puede ser negociado, descontado o rebajado si una ley no lo autoriza expresamente.

1.2.8 Finalidad de cobertura del gasto público

Como se mencionó anteriormente, los tributos constituyen la más importante fuente de ingresos del Estado. Su finalidad es la cobertura y satisfacción de las necesidades públicas, por lo tanto, el Estado debe agenciarse de dichos fondos para solventar las exigencias esenciales de sus connacionales.

1.2.9 Capacidad contributiva

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Es



decir, el contribuyente debe tener la capacidad económica para contribuir a los gastos públicos de manera imperativa, ello de acuerdo con criterios establecidos como la demostración de riqueza a través de los bienes, renta o consumo.

1.3 Contenido del derecho tributario

Como se ha establecido, el campo de estudio del derecho tributario es bastante amplio toda vez que se encarga de regular todo lo relativo al establecimiento y aplicación de los tributos. Sin embargo, para una mayor comprensión de su contenido, la licenciada Gladys Monterroso propone una clasificación bastante acertada sobre el contenido en sí del derecho tributario.

1.3.1 Parte general

En ella se encuentran comprendidas normas de aplicación general a todos los tributos. También se encuentran regulados todos los principios constitucionales de la tributación que orientan el actuar del Estado dentro de la relación jurídica tributaria, para establecer límites y parámetros en el ejercicio de su poder de imperio. En Guatemala, se encuentra contenida en la Constitución Política de la República y en el Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República. Doctrinariamente se puede clasificar su contenido en derecho tributario material; y derecho tributario formal.



- a) **Derecho tributario material o sustantivo:** Contiene los elementos esenciales de la obligación tributaria que se origina en cada uno de los tributos que el Estado impone a los particulares. También incorpora las normas, preceptos o pautas sustanciales que contienen los derechos y obligaciones tanto de los contribuyentes como del Estado dentro de la relación jurídica tributaria.

- b) **Derecho tributario formal o adjetivo:** Se refiere a la aplicación de la norma tributaria en caso concreto. Es decir, la determinación del tributo y la suma de dinero que debe pagar cada uno de los particulares. El derecho tributario formal también es llamado derecho tributario administrativo, pues está constituido por el conjunto de actos que lleva a cabo tanto el Estado como sujeto activo del tributo, como el contribuyente quien actúa como sujeto pasivo del mismo.

1.3.2 Parte especial

En la parte especial del derecho tributario se regulan todas las normas específicas de cada tributo en particular. Esta parte se encarga fundamentalmente de establecer el cumplimiento de cada uno de los tributos regulados en el ordenamiento jurídico tributario, que aunque estén descodificados en distintos cuerpos normativos constituyen una unidad que da vida al derecho tributario.



1.4 Fuentes del derecho tributario

La Teoría de las Fuentes del Derecho desarrollada por diversos autores a lo largo del tiempo, tales como Máximo Pacheco, ha permitido estudiar la aparición y expresión de las normas jurídicas que integran el ordenamiento jurídico positivo. Desde un punto de vista jurídico-formal se consideran fuentes del derecho cada uno de los modos de producción del derecho.

En este sentido existen las fuentes reales o materiales, que se refieren al conjunto de factores históricos, sociales, políticos, económicos y culturales que influyen en la creación y el contenido de las normas jurídicas. También se encuentran las fuentes formales, que hacen referencia a los procesos de creación y formulación de la norma.

Sin embargo, no todas las fuentes del derecho tienen aplicabilidad en materia tributaria, pues esta cuenta con elementos que la diferencian y la dotan de autonomía. El Artículo 2 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece las fuentes del ordenamiento jurídico tributario y su orden de jerarquía. Dentro de ellas se encuentran:



1.4.1 Las disposiciones constitucionales

La Constitución Política de la República de Guatemala regula la estructura y organización del Estado, por lo que se considera la fuente principal del derecho tributario. En la norma fundamental se encuentran consagrados los principios que rigen y orientan el ordenamiento jurídico tributario. Las disposiciones constitucionales establecen tanto derechos y obligaciones para cada uno de los sujetos de dicha relación contributiva entre el Estado y los particulares, por lo que en armonía con su naturaleza se encuentran en la cúspide jerárquica de las fuentes del derecho tributario.

1.4.2 Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley

Esta fuente del derecho tributario encuentra sustento en el Artículo 171, literal c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, que desarrolla en términos generales el principio de reserva de ley, al regular literalmente lo siguiente: Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación. También se encuentra fundamentado en el Artículo 239 del mismo cuerpo legal, que establece el principio de legalidad tributaria al regular textualmente: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como



determinar las bases de recaudación. Los artículos anteriores refieren que todos los tributos, así como sus bases de recaudación, deben tener sustento en una ley decretada por el Congreso de la República para que esta pueda ser considerada fuente de derecho.

1.4.3 Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo

Los reglamentos constituyen normas cuyo objeto principal es establecer y desarrollar los procedimientos a través de los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria puede ejecutar la recaudación que le corresponde por mandato de la ley.

Esta fuente del derecho tributario también tiene su fundamento en el principio de reserva de ley contenido en el Artículo 239 de la norma fundamental, al establecer literalmente lo siguiente: 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. La norma anterior implica que lo reglamentos únicamente puede regular el cobro del tributo, más no limitar derechos o imponer obligaciones tributarias y tampoco crear nuevas figuras.



Éstas son las únicas tres fuentes del derecho tributario que establece la legislación, por lo que cualquier otra disposición que no se encuentre contenida en ellas, únicamente puede orientar la interpretación y comprensión de las normas, pero no tendrá carácter para crear derecho.

1.5 Principios constitucionales de la tributación

El derecho tributario cuenta con principios fundamentales consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, mismos que también son conocidos como garantías del contribuyente. Como se ha expuesto anteriormente, el Estado haciendo uso de su poder tributario o poder imperio, encuadra ciertas actividades de los particulares que sean indicadoras de riqueza, con el objeto de gravarlas y obtener financiamiento para el cumplimiento de sus fines colectivos. Efectivamente, los tributos son el medio a través del cual el Estado recibe la mayor cantidad de ingresos para su funcionamiento y sostenimiento.

Los tributos inicialmente fueron considerados como violencia del Estado frente a sus súbditos, pues era una intromisión en la riqueza de los particulares decretada unilateralmente por el Estado. Fue en la construcción de los Estados modernos en donde se hizo necesario delegar dicha facultad a los representantes del pueblo, principalmente en las asambleas populares y posteriormente en las monarquías parlamentarias occidentales. Las normas jurídicas que imponen tributos deben encontrar armonía con



todo el ordenamiento jurídico, pero también deben estar sometidas a la jerarquía constitucional que encabeza el sistema normativo. De tal forma que, las leyes tributarias se encuentran plasmadas en normas ordinarias y orientadas por disposiciones de rango constitucional.

De ello deviene que el poder tributario del Estado no puede ser ejercido de forma ilimitada o arbitraria, por lo que debe tener ciertos límites establecidos de forma legal. Justamente, la carta magna dispone de ciertos límites y parámetros para que el poder de imperio no se ejerza de forma arbitraria, tanto desde el establecimiento, regulación y cobro, hasta la ejecución de los tributos. A estos límites se les conoce como principios constitucionales de la tributación o principios constitucionales en materia tributaria.

Estos principios están consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, pues es la norma con mayor jerarquía y que encabeza todo el ordenamiento jurídico guatemalteco. Como se examinará más adelante, los tributos deben ser establecidos a través de leyes emanadas por el poder legislativo y cumpliendo con el procedimiento correspondiente.

Sin embargo, la carta magna a través de dichos principios brinda una orientación general de las garantías mínimas con las que cuentan los contribuyentes y que no pueden ser vulneradas a través de una norma tributaria. También imponen ciertos lineamientos de carácter general en lo relativo a las bases de recaudación que deben respetarse al



momento de decretar un impuesto, pues las leyes tributarias deben cumplir estrictamente ciertos elementos que no pueden delegarse o regularse en alguna disposición normativa de otra naturaleza; como los reglamentos, acuerdos o resoluciones. Dentro de los principios constitucionales en materia tributaria se pueden mencionar los siguientes:

1.5.1 Principio de legalidad y de reserva de ley

Como se ha expuesto en reiteradas ocasiones, este principio establece que no puede haber tributo sin una ley previa que lo establezca. En latín se representa con la frase: *nullum tributum sine lege*. El principio de legalidad tuvo uno de sus orígenes en el marco de la carta magna inglesa en 1215, pues una de las principales exigencias en dicha reivindicación era que debía existir consentimiento de parte de los representantes del pueblo para la imposición de los tributos. Es decir, las personas debían brindar su consentimiento a través de sus representantes, para que se pudieran decretar tributos y que éstos debían estar plasmados en leyes emanadas del poder parlamentario.

En este sentido, el principio de legalidad implica que todo tributo debe ser emanado de una ley, siendo ésta una disposición decretada por el poder legislativo y a través de los procedimientos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala para que tenga validez y aplicabilidad general. Ello porque los tributos se consideran una intromisión del poder público en la propiedad privada de los particulares.



Como expresa el autor Héctor Villegas, los tributos tienen su fuente creadora en la ley, no por el simple hecho formal de la creación, o para tener mayor certeza jurídica, sino por el contrario, se aspira a que no exista el mínimo margen de arbitrariedad por parte del Estado, ni desde la sanción, aplicación o cobro de los tributos. En ese sentido la Constitución Política de la República de Guatemala promueve la regulación de cada uno de los elementos estructurales del tributo dentro de la ley, ya que en ella se deben plasmar cada una de las bases de recaudación. El fundamento de dicho principio dentro de la legislación guatemalteca se encuentra en la siguiente norma, la cual establece lo siguiente:

“Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las



disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.⁴

Tal como lo expone el artículo anterior, el principio de legalidad rige para todos los tributos en general e impone la obligación que éstos deban ser decretados a través de una norma emanada del Congreso de la República, independientemente de qué tipo sean o en qué clasificación se encuentren. También es importante resaltar que las disposiciones reglamentarias dictadas por el Organismo Ejecutivo no pueden crear figuras tributarias, ni modificar las bases de recaudación previamente establecidas en la ley ordinaria, según se establece en el artículo citado previamente. A este respecto, vale la pena hacer énfasis en la reserva de ley que tiene el Organismo Legislativo para poder decretar los tributos de forma general. Ello tiene sustento, en el Artículo 171 que establece taxativamente lo siguiente:

“Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: (...)

c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación (...)”.⁵

⁴ Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1986.

⁵ Asamblea Nacional Constituyente. *Ibid.*



Derivado de la norma citada con antelación, ni la Superintendencia de Administración Tributaria, ni el Organismo Ejecutivo pueden crear, modificar o reformar los elementos estructurales y esenciales del tributo a través de resoluciones o acuerdos gubernativos, pues la facultad le corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, tanto de la creación del tributo, como del establecimiento de las bases de recaudación de este.

1.5.2 Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago se refiere a que todos los tributos deben ser establecidos en función a la capacidad económica de cada uno de los particulares a los cuales van dirigidos. El principio toma en consideración la situación económica y financiera de cada contribuyente para determinar la carga tributaria que ha de imponerse. Este principio tiene fundamento en el Artículo 243, que en su parte conducente establece literalmente lo siguiente:

“Artículo 243. Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago (...).”⁶

⁶ Asamblea Nacional Constituyente. Ibid.



La norma anterior se trata de una limitación al poder público, pues impone al Congreso de la República de Guatemala, la obligación de considerar como elemento fundamental la capacidad económica del particular para determinar la cuantía que ha de imponerse. Cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de riqueza, la cual se encuentra representada por: a) percepción de rentas; b) realización de actos de consumo; y, c) tenencia de patrimonio. Derivado de lo anterior, este principio puede considerarse una garantía con la que cuentan los particulares frente a los actos gravados con tributos, pues deben respetarse indudablemente los distintos niveles económicos que existen en la sociedad, a efecto que cada uno de los sujetos obligados pueda aportar a los ingresos públicos, pero siempre en función de su de capacidad económica.

1.5.3 Principio de igualdad

El principio de igualdad tributaria parte fundamentalmente de la garantía constitucional de igualdad con la que cuentan todos los particulares, regulada en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio establece que el tributo únicamente puede afectar a los sujetos que se encuentran en el supuesto que la ley ha previsto, ello atendiendo al lugar que ocupan en la sociedad y en la economía. Lo anterior se refiere a que la igualdad debe plasmarse al momento que la norma tributaria asegura el mismo tratamiento a los particulares que se encuentran en situaciones análogas. Es decir, se debe imponer la misma contribución para los particulares que se encuentren en



una situación económica análoga. Por tal razón, no se refiere a una igualdad numérica o de cuantía, sino más bien a un tratamiento igual en circunstancias y condiciones.

A raíz de lo expuesto, se sabe que este principio de igualdad está sumamente relacionado con el principio de capacidad económica, pues la igualdad se refiere precisamente a que el Estado a través del Organismo Legislativo y en uso de su poder imperio, debe establecer los tributos del mismo monto ante condiciones iguales de capacidad económica.

1.5.4 Principio de generalidad

Este principio hace referencia a que todos los particulares que cumplan con las condiciones establecidas en la ley, que los enmarca en la obligación contributiva, deben someterse estrictamente y cumplir con su obligación tributaria. De tal forma que si se dan las condiciones enmarcadas en la ley para obligar a un particular a tributar, este debe cumplir con ella. Este principio significa que todos los ciudadanos deben de coadyuvar en las cargas públicas, en la medida que tengan la capacidad contributiva puesta de manifiesto en la realización de los hechos generadores tipificados en la norma. En otras palabras, la ley es de observancia general y que, por lo tanto, todos aquellos sujetos que cumplan las condiciones impositivas tipificadas en la ley tributaria deben quedar sujetos a ella en la medida de su capacidad económica y en que la ley lo establece.



El principio de generalidad se encuentra regulado en el Artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que es deber de todos los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. La norma anterior refiere que la obligación impositiva aplica para todos los ciudadanos de forma general. Esto no quiere decir que todos deban estar sujetos a la misma carga tributaria o al mismo impuesto, por el contrario, la generalidad tributaria se refiere a la imperatividad del tributo para todos los sujetos, siempre en observancia y en función de su capacidad económica.

1.5.5 Principio de proporcionalidad

Este principio establece que los tributos deben ser en proporción a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos gravados. Debe existir una correcta distribución entre las cuotas tributarias previstas en la ley y la capacidad económica real que tienen los particulares a quienes se impone la obligación impositiva. Lo anterior refiere entonces que los sujetos obligados por la ley deben aportar una parte justa y equitativa de sus ingresos, utilidades o rentas al Estado, pero siempre en observancia de que dicha aportación no sea el total, pues de ser así se consideraría al tributo como confiscatorio. Por tal razón, la proporcionalidad opera en el ámbito tributario a efecto de garantizar que el sistema funcione de manera justa y equitativa, para que los contribuyentes aporten en función de su capacidad para la obtención de recursos por parte del Estado.



Finalmente, considerar la capacidad contributiva de cada particular es fundamental para el establecimiento de los tributos en un sistema justo, ya que el contribuyente debe ser capaz de pagar el impuesto que por ley le corresponde, sin que esto afecte su patrimonio personal.

1.5.6 Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 15, el cual establece que la Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando esta favorezca al infractor. Esta norma, sienta un fundamento legal para el Artículo 66 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que las normas tributarias regirán para actos posteriores y futuros. No obstante, tendrán un efecto retroactivo aquellas que establezcan sanciones más benignas o que favorezcan al infractor, siempre que no afecten resoluciones o sentencias firmes.

La norma anterior refiere que en materia tributaria, por regla general la ley no tendrá un efecto retroactivo, pues pretende regular conductas y actos futuros. Sin embargo, es posible de manera excepcional, que la ley tributaria pueda presentar efectos de carácter retroactivo, siempre que éstos sean en beneficio del infractor y cuando no afecten alguna resolución firme.



Finalmente, este principio constituye una garantía que protege al contribuyente y permite que sea posible utilizar retroactivamente la ley tributaria en su beneficio. Por supuesto, tal situación tiene ciertas implicaciones pues no puede ser utilizada en menoscabo de una resolución judicial, o contradecir lo resuelto por un tribunal jurisdiccional en una sentencia, ya que se estaría ante una contradicción legal y arbitraria.

1.5.7 Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

Este principio tiene su fundamento en el Artículo 243, el cual establece literalmente lo siguiente: "(...) 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".⁷

De conformidad con la norma anterior, la doble tributación se configura cuando un mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces, por encuadrarse dentro del hecho generador establecido en la norma y cuya obligación debe solventarse ante dos o más sujetos activos dentro de un mismo periodo fiscal. Por supuesto, si se diera el caso ello resultaría

⁷ Asamblea Nacional Constituyente. *Ibid.*



ilegal y arbitrario, ya que los contribuyentes únicamente se encuentran obligados a contribuir una sola vez al configurarse el hecho generador, no podría entonces cobrarsele el mismo impuesto dos o más veces dentro de un mismo periodo impositivo.

En relación con este tema, la doble tributación se puede configurar a nivel nacional o local, y a nivel internacional. Para prevenir esta situación, a lo largo del tiempo se han firmado convenios y tratados internacionales con el objeto de evitar la doble o múltiple tributación. En los próximos capítulos, se realizará un estudio más a profundidad sobre la naturaleza jurídica, efectos, implicaciones y beneficios de dichos convenios, pues es una solución muy efectiva tanto para prevenir la doble imposición, como para mejorar los sistemas de recaudación a nivel local de una forma mucho más técnica.

1.5.8 Principio de confidencialidad

El principio de confidencialidad se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en su Artículo 24 establece que es punible revelar información sobre el monto del pago de impuestos por su carácter confidencial, toda vez que la información relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias corresponde con exclusividad a la Superintendencia de Administración Tributaria y excepcionalmente, a la autoridad judicial de conformidad con la ley. La norma anterior se refiere a que la información relativa al pago de impuestos no puede ser revelada de manera pública por parte de la entidad que lleva a cabo la labor de recaudación de impuestos. Ya que esta



información es personal y confidencial, por lo tanto, su divulgación por cualquier medio es punible de conformidad con la ley.

El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece que la información que reciba la Superintendencia de Administración Tributaria tendrá un carácter de confidencialidad. Pues generalmente, este tipo de informaciones implica conocimiento sobre impuestos pagados, utilidades, rentas, costos, contabilidades, etc. En este sentido, la garantía de confidencialidad implica una protección al contribuyente no solo sobre el monto del pago de su obligación tributaria, sino también de otros datos personales sensibles.

1.5.9 Principio de no confiscación

Este principio tiene su fundamento constitucional en el Artículo 243, ya que en esta norma se prohíbe expresamente la existencia de cualquier tributo confiscatorio. Los tributos confiscatorios son aquellos que, según la doctrina, absorben una parte sustancial de la propiedad privada de los particulares, de sus rentas o utilidades. Sin embargo, no existe precisión en cuanto a qué se considera una parte sustancial de la propiedad privada.

Es importante definir qué se considera un tributo confiscatorio, el cual se da cuando “el monto de su tasa es irrazonable, y este quantum es razonable cuando equivale a una



parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos”.⁸

Según lo expuesto por el autor, el principio de no confiscación constituye una protección al derecho de la propiedad que posee todo ciudadano y que es una garantía esencial en un estado de derecho. Este principio está sumamente relacionado con el principio de capacidad de pago o capacidad contributiva, ya que la confiscatoriedad podría ponerse de manifiesto al momento de aplicar algún tributo que excede la capacidad de pago del contribuyente, limitando su patrimonio y su propiedad privada, o bien restringiendo que éste pueda ejercer adecuadamente sus actividades económicas.

1.5.10 Principio de equidad y justicia tributaria

El Artículo 243 constitucional establece el fundamento legal de este principio, el cual regula que el sistema tributario debe ser justo y equitativo para todos los ciudadanos. La norma anterior refiere que el sistema impositivo en Guatemala debe regularse en observancia de las condiciones económicas, sociales y culturales de los particulares, ya que si el Estado en ejercicio de su poder público impone tributos y normas excesivamente rigurosas, se estaría ante un sistema injusto y autoritario. Precisamente, la equidad se

⁸ Linares Quintana, Segundo. *Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado*. Pág. 313.



considera como la justicia en caso particular, pues tiene por objeto que se dé a cada uno lo que le pertenece, atendiendo a las condiciones específicas del caso.

Por lo tanto, en materia fiscal la equidad persigue que las leyes tributarias sean esencialmente justas para cada uno de los contribuyentes y en observancia de sus condiciones. Asimismo, se busca que los tributos ordinarios y extraordinarios que se decretan sean en atención al contexto social y económico al cual serán aplicados, puesto que en ningún caso puede gravarse desproporcionadamente a los particulares obligados. En ese sentido, debe darse un tratamiento igual a las personas con un mismo grado de capacidad económica o manifestación de riqueza; y deben ser tratados con cierto grado adecuado de desigualdad a quienes estén en circunstancias económicas desiguales.

1.6 Ramas específicas del derecho tributario

El derecho tributario es una rama del derecho público que a lo largo del tiempo ha ido evolucionando a pesar de tener un objeto de estudio en claro y delimitado. “En el centro del derecho tributario está la relación jurídica tributaria principal (obligación tributaria sustancial) distinguible de las restantes relaciones jurídicas por su objeto, el tributo. Si tomamos el tributo como núcleo de análisis, encontramos en el derecho objetivo, múltiples y variadas normas jurídicas pertenecientes a distintos sectores (al derecho



constitucional, administrativo, penal, procesal, internacional), que, sin embargo, presentan en común el hecho de estar referidas al tributo.”⁹

De conformidad con lo expuesto por el autor, el derecho tributario ha dividido su estudio en distintas ramas, con el objeto de que el mismo se pueda estudiar de una manera más completa, integral y cada vez más técnica. Finalmente, las diversas relaciones jurídicas que existen en relación con el tributo permiten clasificar las ramas del derecho tributario de la siguiente forma:

1.6.1 Derecho tributario constitucional

El derecho tributario constitucional comprende las normas de carácter fundamental que regulan el ejercicio del poder tributario por parte del Estado y que se encuentran contenidas en las normas fundamentales de cada país. Dentro de su campo de estudio se encuentran los principios constitucionales de la tributación, mismos que fueron desarrollados anteriormente. Al encontrarse constituidos en la carta magna se consideran directrices de carácter general que orientan la creación, aplicación e interpretación de las normas jurídicas tributarias. Algunos autores como Rodolfo Spisso, establecen que el derecho constitucional tributario regula el fenómeno financiero desde su génesis, el cual se produce cuando el Estado en ejercicio de su poder de imperio, sustrae una parte de

⁹ Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Pág. 162.



riqueza individual de los particulares en su favor, con el objeto de dotarse de medios económicos y de subsistencia para el cumplimiento de sus fines.

Más allá de constituirse en un conjunto de normas constitucionales, el derecho tributario constitucional establece garantías fundamentales en favor del contribuyente, a efecto de limitar el ejercicio del poder tributario del Estado para que éste no sobrepase los parámetros legales y legítimos que la misma carta magna establece, y de esta forma dotar al sistema tributario de equidad y justicia.

1.6.2 Derecho tributario penal

El derecho tributario penal tiene por objeto regular en el ámbito de lo jurídico, todo lo relativo a las infracciones fiscales que tienen un carácter ilícito y delictivo, ya sea que medie dolo o culpa, pero siempre que dichas acciones se encuentren tipificadas por afectar algún bien jurídico tutelado por el Estado. Claro está, que también se encarga de la imposición de sanciones a dichas conductas por su gravedad. Como se sabe, el sujeto obligado no siempre actúa en observancia de la ley, por lo que corresponde la aplicación de normas de carácter sancionador a todas aquellas conductas que impliquen la violación a una disposición tributaria y que sean de relevancia para el derecho penal.



En este sentido, vale la pena dar una explicación sobre la confusión que puede darse entre infracción y delito tributario. Doctrinariamente, la infracción es una violación a las normas jurídicas que imponen las obligaciones sustanciales y formales. La infracción entonces posee un carácter contravencional de leyes administrativas tributarias, y no un carácter delictivo ni delincuencial. Mientras que los delitos tributarios o fiscales se refieren a la vulneración del ordenamiento jurídico, que, a juicio del legislador, posee una gravedad de mayor magnitud por la violación a un bien jurídico tutelado, por lo que su carácter se considera ilícito y delincuencial. Por tanto, la infracción se encuentra ubicada en un plano administrativo y corresponde una sanción pecuniaria, mientras que el delito es propio del ámbito penal y corresponde una pena privativa de libertad.

Derivado del incumplimiento a las normas jurídicas tributarias por parte de los obligados, es necesario un medio coactivo por parte del Estado para dicho cumplimiento, por lo que a través del Código Penal Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, se regulan todas aquellas conductas típicas, antijurídicas, culpables y punibles que el legislador ha previsto como ilícitas y cuya configuración o incumplimiento por parte de los particulares, implican la imposición de una pena privativa de libertad, siempre que medie el derecho de defensa y el debido proceso. Para ello, el mismo Código Penal protege como bien jurídico la hacienda pública, toda vez que las conductas que menoscaben la recaudación de tributos estimados por el Estado se consideran delitos, precisamente por afectar la esfera patrimonial del erario.



Por lo anterior es necesario que exista un sistema jurídico penal en materia tributaria, que tenga por objeto la protección de los intereses patrimoniales del erario y la hacienda pública, a través de los procesos judiciales que se puedan accionar siempre como último recurso.

1.6.3 Derecho tributario procesal

El derecho tributario procesal se constituye por el conjunto de normas jurídicas que regulan las “controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. Cuestiones, todas éstas, que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos (como los tribunales fiscales) deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido.”¹⁰

Según lo expuesto por el autor, es necesario que exista un conglomerado de normas dedicadas a regular los procedimientos de solución de controversias entre el Estado, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria; y los sujetos obligados o

¹⁰ Ibid. Pág. 163.



contribuyentes. Pues como en toda relación jurídica puede darse que cualquiera de ambos sujetos incurra en incumplimiento de sus deberes sustanciales o formales, por lo que deben existir normas claras, procedimientos, sanciones y medidas resarcitorias, que permitan a ambos solucionar el conflicto por la vía administrativa, o bien someterse a la jurisdicción de los órganos judiciales.

En la normativa guatemalteca se encuentra regulado el proceso contencioso administrativo en materia tributaria el cual tiene una función de carácter judicial, para solventar todas las controversias que puedan ocasionarse entre el Estado y los particulares, siempre que se hubiere agotado la vía administrativa. Asimismo, se encuentra regulado el proceso económico coactivo, el cual es un proceso judicial de naturaleza ejecutiva para hacer efectivo el cobro de adeudos tributarios provenientes de impuestos, recargos y sanciones administrativas a los sujetos obligados.

1.6.4 Derecho tributario internacional

El derecho tributario internacional se encarga de estudiar las normas cuya aplicación debe darse en el caso que diversos Estados entren en contacto o entablen una relación jurídica, ya sea para evitar que se dé la doble o múltiple tributación, para coordinar esfuerzos que eviten la evasión, o bien para la asistencia técnica entre administraciones tributarias a través del traslado de información fiscal.



El derecho tributario internacional ha logrado establecer mecanismos legales y normativos para que los Estados puedan fomentar la inversión económica en sus territorios y a la vez mejorar sus sistemas de recaudación, a través de la cooperación bilateral o multilateral. Esto se ha logrado a través de los tratados internacionales en materia tributaria, los cuales se desarrollarán en el capítulo IV con mayor detenimiento, pues constituyen el fundamento del presente trabajo de tesis.





CAPÍTULO II

2. El poder tributario

En el presente capítulo se aborda la historia y cada uno de los elementos que componen el poder de imperio o poder tributario, por medio del cual el Estado exige a los ciudadanos el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, es decir, el pago de tributos.

2.1 Breve historia del poder tributario

Históricamente, ha existido una relación compleja y tensa entre los tributos y los individuos. En la comunidad primitiva, el ser humano era nómada y buscaba valerse de los medios que encontraba en su entorno, con un desarrollo racional muy limitado y guiado principalmente por su instinto. Ello generó que la recolección y la producción primitiva se llevara a cabo de forma desordenada, dando como resultado el excedente económico dentro de las comunidades. Dicho excedente generó a su vez el establecimiento de la propiedad privada y por lo tanto, una nueva forma de organización surge en la época primitiva en cual los seres humanos deben hacerse de un jefe de tribu o líder de comunidad, quien se encargaría principalmente de la seguridad y administración de los territorios.



En contraprestación, los seres humanos debían dar un tributo a sus líderes tribales. En ese momento, el tributo era un concepto muy generalizado y que sirvió como la base del afianzamiento del poder de los jefes de las tribus primitivas para alcanzar dominios en territorios prolongados.

Derivado del dominio que ejercían los líderes sobre los subordinados, el tributo, concepto aún primitivo, se convirtió en el precepto fundamental de la etapa esclavista. Es decir, el tributo pasó a ser un mecanismo de total dominación y subordinación que dividió a los seres humanos en dos clases sociales, por una parte, los esclavistas y por otra los esclavos. Éstos últimos no eran vistos como seres humanos, sino como herramientas de trabajo y producción que debían obligatoriamente, trabajar y pagar tributos a los esclavistas.

Derivado de lo anterior, se inicia un nuevo modo de producción conocido como el feudalismo, en el cual los siervos o vasallos tributaban al señor feudal a cambio de una parcela o terreno para poder cultivar ciertos alimentos para subsistencia. En esta etapa de la humanidad, el señor feudal hacía uso de su poder tributario de forma despótica y arbitraria, sin limitación alguna y con el objeto de mantener su ejército, riqueza y castillo. Surgen grandes pensadores que inspiran ideas de libertad, igualdad y lucha, bajo los cuales se establece la idea generalizada de erradicar los Estados absolutistas y las monarquías que se daban principalmente en Europa.



Así las cosas, surge un nuevo modo de producción que consiste en el capitalismo, inspirado principalmente por ideas de propiedad privada, libertad, justicia y derechos humanos, lo cual trae consigo el establecimiento de los Estados modernos. En ellos la premisa fundamental es la división de poderes en tres organismos de Estado y la no subordinación de estos.

Desde ese momento hasta la actualidad, el poder tributario del Estado se ha caracterizado principalmente por las limitaciones al mismo, es decir, la potestad tributaria presenta ciertos límites que se consagran en los derechos y garantías fundamentales de los seres humanos y que al mismo tiempo se manifiestan en principios constitucionales que le prohíben al Estado actuar con arbitrariedad y siempre dentro de los parámetros permitidos por la ley, nunca con arbitrariedad y de forma total.

En la actualidad el poder tributario se encuentra reglado por las normas reguladas principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual en su Artículo 239 regula que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar todos los tributos conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria. Lo anterior con el objeto de dotar de recursos al Estado para cubrir todas aquellas necesidades sociales y alcanzar el fin último del Estado que es el bien común de todos los ciudadanos.



2.2 Definición del poder tributario

El poder tributario o potestad tributaria se puede definir como "la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención".¹¹ Derivado de lo expuesto por el autor, el poder consiste en la facultad que tiene todo Estado de crear de forma unilateral los tributos que serán exigidos a todos los particulares de acuerdo con los parámetros establecidos en la ley.

De lo anterior es posible establecer que el poder tributario se refiere a capacidad que tiene todo Estado de poder establecer tributos y exigir su pago a todos sus ciudadanos, con el objeto de dotarse de recursos económicos para cumplir las necesidades básicas de los administrados. En este sentido, el poder tributario es ejercido por el Estado, a través del poder legislativo y cuya función se refiere a crear, modificar y decretar tributos, así como las bases de su recaudación.

Otra definición muy completa del poder tributario es la siguiente: "el poder tributario constituye un atributo esencial del Estado. No es posible concebir ninguna organización política en que falte ese poder, que nos es, en definitiva, sino la facultad de imponer tributos que procuren al Ente público los recursos necesarios para el cumplimiento de sus

¹¹ Villegas. *Ibid.* Pág. 186.



finés".¹² Como menciona el autor, la potestad de decretar y exigir impuestos por el Estado ha ido evolucionando con el tiempo, es decir, el poder tributario dejó de ser un poder de hecho y un instituto de dominación, como lo era en las antiguas civilizaciones; y pasó a ser un poder jurídico cuyas directrices, características y limitantes se encuentran en la Constitución o norma fundamental de cada Estado.

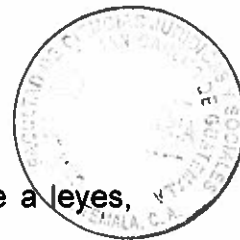
2.3 Características del poder tributario

Habiendo definido lo que es el poder tributario, es necesario analizar cada una de las características que se encuentran inherentes a su naturaleza jurídica, siendo algunas de éstas las siguientes:

2.3.1 Abstracto

El poder tributario al ser un concepto abstracto no requiere de su ejecución o de su ejercicio para existir. El mismo surge con la existencia misma del Estado y se encuentra directamente vinculado al poder público. Lo anterior se refiere a que la potestad tributaria no implica que se den circunstancias concretas para su existencia. El surgimiento de una comunidad organizada a través de una organización estatal y cimentada en un pacto social plasmado en una constitución, en el cual cada ciudadano cede una pequeña parte

¹² Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y derecho*. Pág. 275.



de su libertad y soberanía para que el Estado sea quien administre en base a leyes, permite el surgimiento del poder público y a su vez, del poder tributario.

Así las cosas, la potestad tributaria puede o no hacerse manifiesta a través del establecimiento de un tributo o bien, a través de la exigibilidad coactiva del mismo, pero no es necesario que la misma se materialice para existir, pues como se ha dicho, la misma existencia del Estado fundamenta la existencia del poder fiscal.

2.3.2 Permanente

Esta característica se encuentra muy relacionada con la anterior, ya que como ha quedado clara el poder de imperio del Estado no se encuentra condicionado a ninguna circunstancia, más que la existencia del Estado. En este sentido, la potestad tributaria es de carácter permanente y no desaparece con el transcurso del tiempo o con el cambio de gobierno. Lo anterior derivado que el tributo como elemento fundamental de la supremacía tributaria, surge como una necesidad de contribuir al gasto público, concretamente, para dotar de recurso financieros al Estado en el cumplimiento de sus fines y para la satisfacción de las necesidades de sus administrados.



2.3.3 Coercitivo

La coercitividad es un elemento intrínseco al poder público toda vez que el Estado se encuentra facultado en el marco de la ley, para exigir el correcto cumplimiento de las leyes. En el caso de Guatemala, el Artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula que es deber cívico de todo ciudadano, contribuir a los gastos públicos en la forma que prescribe la ley.

De esta cuenta, el contribuir al gasto público es una obligación de todos los ciudadanos por lo que el Estado se encuentra facultado para exigir coactivamente el pago de los tributos de forma correcta, de acuerdo con los principios constitucionales y a los procedimientos que la ley determine para el efecto. Si los particulares se niegan a cumplir con el pago de los tributos o lo hacen de forma diferente a lo establecido en la ley, causando perjuicio al fisco; el Estado puede exigir, coactivamente, el pago de estos e incluso imponer sanciones administrativas o penales, según sea el caso.

2.3.4 Irrenunciable

Es evidente que el Estado no puede renunciar voluntariamente al poder tributario, ya que el pago de tributos por los ciudadanos es un elemento indispensable y fundamental para la vida en sociedad.



Partiendo de ello, el Estado no puede prescindir de los recursos financieros obtenidos a través de los tributos y por lo tanto, se puede afirmar que la potestad tributaria es completamente necesaria para que correcto funcionamiento del Estado. Por lo anterior una de las características del poder tributario es la prohibición de renuncia al mismo, ya que, de ser así, el mismo Estado desaparecería por completo.

2.3.5 Limitado

Como se ha desarrollado, el poder fiscal del Estado se encuentra limitado por principios y garantías consagradas en la Constitución. Con anterioridad se expuso que el poder tributario, en sus orígenes, surgió de forma arbitraria y absolutista, convirtiéndose así en un mecanismo de dominación. Sin embargo, en la época actual el mismo se ha visto limitado fundamentalmente por principios y directrices de carácter constitucional que orientan la creación, interpretación y exigibilidad de los tributos.

De esta cuenta, pese a que los tributos constituyen una intromisión a la propiedad privada de los ciudadanos, el tributo se constituye como una condición sine qua non para la libertad de los seres humanos. Ello derivado que la garantía del ejercicio de los derechos ciudadanos depende en gran medida del correcto funcionamiento del Estado, y por lo tanto, del pago de tributos. Lo importante en este sentido es que esa potestad fiscal debe encontrarse reglada a normas, principios y preceptos que no solo permitan el correcto



pago de tributos, sino que permitan otorgar garantías a los ciudadanos para ejercer un derecho de defensa y debido proceso frente al poder de imperio del Estado.

2.4 Límites del poder tributario

Como se ha expuesto previamente, el poder tributario ha sido históricamente despótico y violento, incluso utilizado como mecanismo de coacción de quienes lo han ostentado para dominar a sus súbditos. Sin embargo, dicha concepción tuvo su cambio con la consolidación de los Estados modernos, principalmente con el establecimiento de las constituciones europeas que otorgaron garantías y derechos fundamentales a los ciudadanos. Así las cosas, la potestad tributaria se ha visto limitada por los principios y garantías constitucionales.

En este sentido el límite formal del poder tributario lo constituye precisamente el hecho de que el mismo únicamente puede ser ejercitado a través de una ley y que esta ley debe ser decretada por el organismo que representa la voluntad popular. Así pues, el límite formal se compone del principio de legalidad y reserva de ley, mismos que han sido desarrollados ampliamente en el capítulo I.

Sin embargo, pese a que se cumpla con el aspecto formal que el tributo sea establecido a través de una ley que cumpla los procedimientos determinados y a través del órgano



delegado para ello, no garantiza que el mismo sea justo o razonable frente a los contribuyentes. Por tal razón, las constituciones modernas establecen el principio de capacidad de pago o capacidad contributiva, mismo que constituye el límite material al poder tributario del Estado, ya que el tributo debe cumplir presupuestos razonables en cuanto a la tarifa impositiva como a la capacidad de pago del sujeto pasivo. En el caso del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, se puede hacer alusión a lo siguiente:

“Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”¹³

De la intelección de la norma anterior se evidencia que la potestad tributaria que tiene el Estado se encuentra limitada por los principios constitucionales de la tributación y demás preceptos constitucionales que otorgan a los contribuyentes, derechos y garantías para que la relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes sea justa y equitativa.

¹³ **Código Tributario.** Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.



2.5 Relación jurídico tributaria

Como concepto general, la relación jurídica tributaria es la que existe entre el Estado y el contribuyente, que implica obligaciones de carácter material o formal, con o sin contenido económico. Es decir, esta relación implica un vínculo no solo de carácter monetario sino también de obligaciones accesorias, tal como se desarrollará en el siguiente apartado.

2.5.1 Definición de relación jurídico tributaria

Como se ha establecido, el concepto de relación jurídica tributaria es sumamente general e implica una complejidad técnica y científica mucho más relevante de lo que parece, pues es analizar su definición y naturaleza sin detenimiento, podría obviar elementos sustanciales y concluir en un concepto incompleto.

Es necesario dar relevancia a que dicha relación no es necesariamente una relación de poder, sino es una relación jurídica como su mismo nombre lo indica y que tiene sustento en una norma jurídica amparada por la Constitución misma. De tal forma que si fuese una relación de poder entre administrador y administrado, su naturaleza sería por consiguiente, coactiva o sancionatoria. Sin embargo, el concepto de relación jurídica tributaria no surge de esta forma, sino más bien tiene una naturaleza condicionada por una norma jurídica y que una vez configurados cada uno de los presupuestos, entonces



sí, el Estado a través de su poder de imperio, se encuentra legitimado para exigir el cumplimiento de carácter tributario.

Así las cosas, la siguiente definición resulta relevante pues la define como "(...) los correlativos derechos y obligaciones, emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este (Fisco) por una parte y a los contribuyentes y terceros por otra".¹⁴ De conformidad con lo expuesto por el autor, claramente la relación es compleja, ya que los derechos y obligaciones que surgen como consecuencia de ella son múltiples.

De las obligaciones que surgen se puede destacar la principal, o la más importante, aquella en la que el particular se obliga a pagar a la Administración Tributaria una suma determinada de dinero, precisamente por incurrir en el presupuesto legal que la ley misma precisa como conducta gravada (hecho generador) y a la cual es posible llamar obligación tributaria sustantiva, obligación tributaria principal, o bien, obligación tributaria *stricto sensu*. Asimismo, se advierte una serie de obligaciones formales o accesorias que debe cumplir el contribuyente con la finalidad de permitir una correcta fiscalización y recaudación por parte del fisco.

Otra definición de la relación jurídico tributaria que resulta sumamente técnica es aquella que la define como "(...) vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como

¹⁴ Zavala Ortiz. Op. Cit. Pág. 47.



sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación".¹⁵

De las definiciones de los tratadistas citados previamente, se pueden obtener elementos muy importantes para alcanzar una definición propia que no deje fuera aspectos relevantes para su entendimiento. De tal forma que la relación jurídica tributaria será aquel vínculo económico y jurídico que existe entre un sujeto activo (Estado) y un sujeto pasivo (particular) a través del cual surge un conjunto de derechos y obligaciones de diversa índole, dentro de las que se destaca principalmente la obligación contributiva del particular a favor del Estado, siempre que concurren los presupuestos legales necesarios y pudiendo este último exigirla amparado en una norma jurídica.

Como ha quedado claro, de la relación jurídica tributaria surgen derechos y obligaciones recíprocas. Así las cosas, no debe confundirse los conceptos de relación jurídico tributaria y obligación tributaria, pues son términos completamente distintos. Si bien es cierto, la primera se refiere a un vínculo de carácter general, la segunda termina siendo una consecuencia que deviene de la existencia de la primera.

¹⁵ Villegas. Op. Cit. Pág. 246.



Es decir, al existir una relación jurídica tributaria entre ambos sujetos (activo y pasivo), surgen obligaciones tributarias sustantivas y formales, las cuales serán desarrolladas con mayor detenimiento posteriormente.

2.5.2 Elementos de la relación jurídico tributaria

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 239 establece todos los elementos que debe contener una relación jurídica tributaria entre el Estado y los particulares:

- a) Hecho generador: Este se puede definir como "un supuesto de hecho que está en la ley y que, si se cumple, los particulares deben pagar un tributo".¹⁶ También puede definirse como "hecho hipotético descrito en la Ley tributaria, con una descripción que permite conocer con certeza, cuales hechos o situaciones en el momento de realizarse dan surgimiento a la Obligación Jurídico Tributaria".¹⁷ En este sentido, podemos definir al hecho generador o hecho imponible, como el presupuesto legalmente establecido, cuya configuración y acaecimiento por parte de un particular, genera el nacimiento de la obligación tributaria principal, la cual consiste en el pago del tributo correspondiente.

¹⁶ Zavala Ortiz. *Op. Cit.* Pág. 50.

¹⁷ Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 130.



- b) **Elemento personal:** El elemento personal se encuentra constituido por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. El sujeto activo será el Estado, quien en ejercicio de su poder de imperio y de la potestad tributaria que posee, es el acreedor del tributo y el beneficiario de este. Por su parte, el sujeto pasivo es el obligado del cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, tal como lo establece el Artículo 18 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- c) **Base imponible:** Esta puede definirse como aquella magnitud o valoración pecuniaria realizada sobre el hecho imponible y que permite a su vez la determinación cuantificada de la obligación tributaria principal. Es decir, es aquella medición que se realiza sobre el hecho generador y que a su vez permite realizar la determinación del monto a pagar en concepto del tributo que corresponda. La misma, se encuentra estrechamente vinculada al hecho generador configurado por el contribuyente y también está vinculada al tipo impositivo, que será explicado a continuación.
- d) **Tipo impositivo:** Algunos autores establecen que este elemento es de naturaleza cuantificable. El tipo impositivo o también llamado tarifa impositiva, se refiere al porcentaje gravado establecido en la norma tributaria que al ser operado con la base imponible dará como resultado la deuda tributaria que el sujeto pasivo deberá enterar al fisco. "Tarifa sería, la parte proporcional o alícuota de la base imponible, un porcentaje de la base que multiplicado por la base da como resultante la cuota o deuda a pagar".¹⁸ Derivado de lo expuesto por el autor, queda claro entonces que el

¹⁸ Ibid. Pág. 137.



tipo impositivo será el porcentaje de la base imponible que la ley determina deberá ser pagado por el contribuyente.

- e) **Deducciones, descuentos, reducciones y recargos:** Estos son beneficios de naturaleza tributaria cuya consecuencia es que generan una disminución de la obligación tributaria sustantiva por parte de los sujetos pasivos y por lo tanto, permiten una disminución en el monto a pagar del tributo. En términos generales, las deducciones se refieren a un beneficio fiscal que opera a favor del contribuyente a través del cual la norma tributaria le permite deducir del impuesto a pagar, aquellos costos y gastos que se encuentren directamente vinculados a la actividad económica del contribuyente o a su fuente generadora de renta gravada.

- f) **Infracciones y sanciones tributarias:** Las infracciones tributarias están definidas en el Artículo 69 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece estas serán toda acción u omisión que implique una vulneración a normas tributarias sustantivas o formales, en tanto esta no sea constitutiva de delito o falta que deba ser sancionada a través de la ley penal. En este sentido, el sujeto infractor de dicha norma tributaria será acreedor con una sanción contenida en el mismo Código Tributario y la cual será directamente proporcional a la gravedad de la infracción.



2.6 Diferencia entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria

Como se ha mencionado previamente, estos dos conceptos han sido motivo de confusión a través del estudio del derecho tributario. Diversas posturas en la doctrina han expuesto que los términos son sinónimos o que pueden utilizarse de forma semejante. Sin embargo, para efectos del presente trabajo, se propone una distinción entre ambos conceptos que, aunque pueden ser similares, tienen distinto objeto y grado de comprensión.

Así las cosas, es posible establecer que la relación jurídica tributaria que existe entre el Estado y el sujeto pasivo, según sus modalidades, constituye un vínculo jurídico que surge al momento de acaecer el hecho generador de un tributo y del cual, surgirán indudablemente obligaciones tributarias sustantivas y formales. Las obligaciones tributarias sustantivas serán aquellas que persigan estrictamente el pago de un determinado monto en concepto de tributo por parte del sujeto pasivo. Mientras que las obligaciones tributarias formales serán aquellos cumplimientos accesorios y reglamentarios que deberá cumplir el sujeto pasivo frente al Estado, con ocasión de lo que disponga el ordenamiento jurídico vigente y que no poseen un carácter pecuniario.

Por tal razón, la diferencia que existe entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria es que la primera constituye el todo, mientras que la segunda constituye uno de



sus efectos; toda vez que de la relación jurídica lo que surge son derechos y obligaciones.

Es decir, es una distinción de causa a efecto.

2.7 Criterios de vinculación

Como se ha expuesto previamente en este trabajo, los derechos y obligaciones que surgen de la relación jurídica tributaria, y que operan de forma recíproca tanto para el Estado como para el contribuyente, devienen del vínculo existente entre ambos sujetos. Este vínculo se constituye cuando acaece el hecho generador del impuesto correspondiente, sin embargo, existen ciertos criterios y características que permiten establecer si una persona ya sea física o jurídica, debe pagar el tributo en un país o en otro.

Ello dependerá de los criterios de vinculación que adopte cada Estado de acuerdo con la percepción de los tributos. Como se sabe, es cada Estado quien tiene la potestad tributaria de establecer las bases de recaudación dentro de su circunscripción territorial, pues de acuerdo con su soberanía, puede emitir las normas y leyes que regulen el actuar de sus administrados.

Así pues, en ejercicio del poder tributario, concepto ampliamente descrito, será el Estado quien determine los criterios a considerar para determinar el pago de los tributos en su



territorio. Con procesos como la globalización y el desarrollo del comercio internacional y transfronterizo, las empresas y compañías multinacionales se han visto ante situaciones económicas complejas, como por ejemplo la doble tributación internacional. Cada vez se ve más que las empresas transnacionales enfrentan problemas de esta naturaleza, de tal forma que una misma renta o utilidad, es gravada en dos Estados distintos. Esto no solo crea desigualdades de carácter económico, sino que a su vez desincentiva las inversiones en determinadas regiones del mundo.

Son entonces los criterios o principios de vinculación, aquellos que permitan a un Estado determinar quiénes serán considerados contribuyentes en sus territorios. Por un lado, están los criterios subjetivos, aquellos que se refieren a características propias del sujeto del tributo y que van a valorar para efectos de tributación, elementos personales como la nacionalidad, el domicilio y la residencia. Y, por otro lado, los criterios objetivos que serán aquellos que atenderán a considerar características propias del tributo y del hecho generador de mismo. Para mejor comprensión del tema, se desarrollarán con más profundidad a continuación.

2.7.1 Criterios subjetivos

Como se ha dicho, éstos serán aquellos que atiendan a características propias del sujeto pasivo, sin considerar algún otro elemento.



- a) Nacionalidad: La nacionalidad es el vínculo de carácter personalísimo entre un Estado y una persona, de acuerdo con el territorio en el cual nació o bien, al vínculo que tiene con sus progenitores. "Mediante este criterio, un Estado exige el pago del impuesto a todos sus nacionales, sin importar el lugar en que residan o del país en que esté ubicada la fuente que genera el beneficio".¹⁹ Derivado de lo expuesto con antelación, es claro que a través de este criterio se exige el pago a los nacionales de forma general, sin importar el origen de la fuente o lugar de residencia.

La mayoría de los países que utiliza este criterio justifican el hecho de gravar la renta de fuente mundial o global de sus nacionales en base a la Teoría del Beneficio, a través de la cual sus ciudadanos poseen de la protección de su Estado en cualquier territorio del mundo, por lo que en contraprestación los nacionales deben contribuir al pagar tributos.

- b) Residencia o domicilio: El domicilio se define como la circunscripción departamental en el cual un sujeto pasivo reside. Mientras que la residencia se refiere al lugar en el cual dicho sujeto posee su vivienda o su morada. En este sentido, el criterio de residencia o domicilio como su nombre lo indica, implica que un Estado grave a todos aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia o domicilio en su territorio, no importando el lugar en donde produzcan u obtengan su renta. Esto quiere decir que, mediante este criterio se gravará a todos los sujetos por la renta mundial o global que obtengan, independientemente del lugar donde esta fue generada.

¹⁹ <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/4724> (Consultado: 1 de marzo de 2020).



Los sujetos quedan obligados en virtud de una obligación eminentemente personal, pues tributan por su renta de fuente global o mundial. Es de hacer ver que dichos criterios no son aplicados en el ordenamiento jurídico tributario de Guatemala, pues para aquellos países que son considerados en vías de desarrollo, no resulta del todo funcional su aplicabilidad, por lo que optan a implementar criterios objetivos y de esta forma obtener mayores ingresos fiscales.

2.7.2 Criterios objetivos

Estos criterios como su nombre lo indica pretenden dar énfasis a elementos propios del hecho generador y específicamente, del lugar a aquel en donde se produzcan las rentas para poder gravarlas; por lo cual se puede establecer que son criterios con una naturaleza económica-social al centrarse a la territorialidad del hecho imponible.

- a) Fuente o país de origen: El criterio de la fuente o país de origen, “se basa en el derecho que tiene el Estado, que con sus condiciones políticas, económicas, jurídicas y sociales coadyuvó a la generación de la renta y, por lo tanto, puede gravar ese enriquecimiento. En general, es reconocido como justo que el beneficiario de tales condiciones colabore con su sostenimiento y mantenimiento”.²⁰ Es decir, este criterio

²⁰ Ibid. Pág. 18.



está orientado fundamentalmente a gravar todas aquellas rentas y utilidades generadas en su territorio, pues de cierta forma son las condiciones sociales las que permiten al sujeto pasivo, generar renta en dicha circunscripción estatal, por lo que el derecho de gravar tales rentas se encuentra justificado. También es llamado criterio del país de origen, ya que hace referencia a que las rentas serán gravadas de acuerdo con el país en donde fueron originadas.

Finalmente, la diversidad de criterios como los expuestos previamente, origina un fenómeno complejo en los sistemas tributarios a nivel internacional, ya que mientras algunos Estados optan para implementar criterios de vinculación subjetivos justificando su proceder en una renta mundial o global para obtener ingresos fiscales, otros Estados han optado por criterios objetivos, que están orientados en la territorialidad de la renta y con ello percibir ingresos de todas aquellas actividades económicas realizadas en su circunscripción.

Así las cosas, ante la evidente curva de crecimiento de la globalización y el comercio transfronterizo, los Estados deben enfrentar retos en materia fiscal, no solo para garantizar certeza jurídica a todas las personas e inversionistas dentro de su territorio, sino también para contar con ordenamientos jurídicos estables y sistemas de recaudación sólidos, ya que en ello radica la posibilidad de obtener un desarrollo económico eficaz. En efecto, en el caso de Guatemala lo anterior también constituye



un reto dado que es necesario alcanzar un sistema tributario que garantice los derechos de los contribuyentes, pero que al mismo tiempo permita la recaudación.





CAPÍTULO III

3. Evasión y elusión fiscal en Guatemala derivado de la carencia de un marco jurídico internacional

La evasión fiscal o tributaria es un fenómeno social que afecta a la mayoría de los países a nivel mundial, pero especialmente a aquellos que se encuentran en vías de desarrollo. Este problema afecta directamente la implementación de una política fiscal justa y equitativa en los Estados, de ahí el interés que se tiene de prevenirlo y combatirlo.

Otro de los grandes problemas a nivel mundial que afecta a los países es la conocida elusión fiscal, la cual como se explicará a detenimiento en el presente capítulo, implica realizar actividades aparentemente legales para disminuir la carga tributaria. Evidentemente, esta situación también tiene un impacto directo en la capacidad económica de un Estado, pues al percibirse una cantidad menor a la esperada en cuanto al ingreso fiscal, implicará, en definitiva, una menor capacidad funcional, técnica y administrativa de un gobierno.

Ambos fenómenos sociales tienen incidencia directa en los países e impiden la implementación de una verdadera política fiscal justa, equitativa y efectiva; de ahí el interés en combatirlos y prevenirlos. En este sentido, es de vital importancia comprender



los conceptos desde una perspectiva técnica y a profundidad, para proponer una solución clara que permita atenderlos.

3.1 Evasión fiscal

La evasión tributaria es aquella que se realiza en vulneración de las leyes fiscales y en la que estando el sujeto obligado a satisfacer el tributo debido a que se han cumplido los presupuestos legales para que se origine el crédito tributario en favor del Estado, el contribuyente en contravención de la ley no paga el impuesto.

Asimismo, sobre el término de evasión fiscal, es menester hacer alusión a lo siguiente: “Se entiende por evasión, el hecho de ser contribuyente en alguna forma determinada por la ley, y no cumplir con las obligaciones al respecto”.²¹

De la definición anterior, se puede concluir que la evasión fiscal es una situación a través de la cual el sujeto que, estando obligado a pagar un determinado tributo por haber ocurrido los presupuestos establecidos en la ley; no cumple con su obligación principal de pagar el tributo o paga menos de aquello a lo que es encuentra obligado, en contravención a la ley tributaria.

²¹ <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5063717> (Consultado: 1 de marzo de 2020).



Si se analiza detenidamente este concepto, resulta evidente que necesariamente debe existir o acaecer el hecho generador del tributo que corresponda, es decir, se configura el presupuesto de hecho contenido en la norma tributaria y que da como resultado la obligación de pago del crédito tributario a favor del Estado. Este es un elemento importante para resaltar, ya que también es una de las diferencias con la figura de la elusión fiscal, en la cual no se configura el hecho imponible; tal como se explicará posteriormente. Asimismo, es de mencionar que, una vez acaecido el hecho imponible el sujeto obligado a su pago, realiza una serie de actos comisivos u omisivos, que dan como resultado la falta de pago o una disminución en el mismo.

Esto quiere decir que la evasión fiscal, conceptualmente, implica una omisión de pago o un pago parcial, de la deuda tributaria originalmente contenida en la ley. Ya sea que se realicen o se dejen de realizar actos para no pagar, o que la conducta sea tendiente a alcanzar una disminución en el monto tributario que debiese ser pagado por el sujeto obligado. Asimismo, es de hacer ver que la evasión fiscal es un término bastante general, ya que no necesariamente implica la voluntad y la conciencia de dejar de pagar o disminuir la cantidad a pagar en concepto de tributos.

Lo anterior, permite establecer una distinción entre evasión y defraudación, ya que mientras la primera es un concepto bastante general y en el que no necesariamente se tiene un claro objetivo de dejar de pagar el tributo, ya sea por ignorancia o imposibilidad



material; en el segundo concepto el sujeto obligado sí tiene el elemento **subjetivo** cognitivo y volitivo de inducir a error al fisco en la determinación o el pago de la obligación tributaria.

Para reforzar lo anterior, vale la pena hacer alusión a que el Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República en sus Artículos 88 y 89 regula como una infracción tributaria, la omisión del pago de tributos, lo cual es sancionado de forma administrativa a través de una multa, sí y solo sí, la conducta realizada no encuadre en los supuestos tipificados como delito, es decir, siempre que las acciones no sean consideradas como delito. Mientras que el Código Penal Decreto Número 17-73 en su Artículo 358 "A" regula la defraudación tributaria como un delito, la implica una conducta que induzca a error a la Administración Tributaria, la cual es sancionada con pena de privación de libertad y con una multa equivalente al impuesto omitido.

Para un abordaje más profundo de este fenómeno, se propone analizar cuáles son las principales causas que ocasionan la evasión fiscal.

3.1.1 Causas de la evasión fiscal

Como se ha expuesto previamente, el objetivo fundamental del presente trabajo es proponer una solución real y concreta frente a problemas sociales que tienen incidencia



en la recaudación tributaria guatemalteca. Para ello, es de vital importancia conocer cuáles son las causas y situaciones que provocan tales perjuicios. En el presente caso, deben exponerse algunas de las principales causas que generan evasión fiscal en Guatemala, pues de esta forma se podrá analizar con mayor detenimiento el problema y abordarlo de forma integral. Dentro de las causas más comunes podemos mencionar las siguientes:

- a) Falta de cultura tributaria: Tal como su nombre lo indica, dicha situación se encuentra directamente vinculada a la cultura en general que una sociedad tiene, tanto en sí misma, como de sus instituciones públicas. Como se sabe, Guatemala es un país en el que existen grandes desigualdades sociales y en la que una gran cantidad de la población no ha tenido la oportunidad de acceder a una educación primaria o básica. Lo cual se ha traducido en que Guatemala sea uno de los países con mayores índices de analfabetismo. Esto es sumamente importante para el tema que se trata, ya que, si una persona desconoce sus derechos humanos y constitucionales, lo más seguro es que desconocerá también los deberes y obligaciones que tiene como ciudadano.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 135, literal d), establece que es deber de todos los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley. Evidentemente, la forma regulada para contribuir al gasto público es a través de los tributos, en el cual todos los ciudadanos deben pagar lo que les corresponda, siempre que se configuren los presupuestos establecidos en la ley. Es un hecho innegable que en Guatemala una gran cantidad de ciudadanos



desconoce la obligación que se tiene de pagar los impuestos correspondientes, de tal cuenta que, si esta obligación se desconoce, la consecuencia es que se dé su incumplimiento.

Por otro lado, la falta de certeza sobre el buen manejo de los recursos públicos en una sociedad como la nuestra, se traduce en la poca contribución y los altos índices de déficit fiscal. Así pues, muchos ciudadanos se ven desalentados de pagar impuestos cuando no se tiene claridad y transparencia del uso de los fondos públicos; pues la falta de servicios básicos de calidad en el territorio nacional, los altos niveles de corrupción e impunidad y la grave inseguridad que permea cada vez más fuerte en Guatemala, desincentiva al ciudadano en su obligación tributaria al no tener certeza de qué se hace con los ingresos públicos. Todo lo expuesto es algo que históricamente ha caracterizado a un país como Guatemala, lo cual se ha traducido en una cultura en la que muy pocos contribuyen al gasto público.

- b) Baja capacidad institucional por parte del fisco: Esta es una de las causas más generalizadas de evasión fiscal en los sistemas tributarios de países en vías de desarrollo, ya que la debilidad institucional y la inestabilidad política de un Estado, se traduce en un debilitamiento del sistema tributario de recaudación. De tal forma que, en países como Guatemala, con instituciones poco sólidas y relativamente nuevas, los sistemas tributarios sean limitados y con poca capacidad institucional para recaudar.



Lo anterior, supone una baja percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, ya que a medida que la Superintendencia de Administración Tributaria no implementa una política fiscal rígida, clara y contundente, los contribuyentes no se verán en la necesidad de actuar en estricta observancia de las leyes tributarias. Precisamente, si no existe un órgano con capacidad y rigurosidad para sancionar a sus infractores, no habrá una contingencia real de poder ser sancionado. Asimismo, es necesario hacer alusión a la mora administrativa que tiene la Administración Tributaria en auditorías de campo relacionadas con cumplimiento de obligaciones tributarias, devoluciones de crédito fiscal, etc. Todo lo anterior se traduce en bajos índices de recaudación.

- c) Carencia de una política fiscal integral y eficiente: En Guatemala se ha visto muy constantemente cambios en la legislación tributaria que no necesariamente obedecen a una política fiscal integral, ello derivado a que las reformas en leyes tributarias han sido sumamente constantes y estas han dependido directamente de la voluntad política del Congreso de la República de Guatemala, lo cual no ha obedecido a una política de Estado. La complejidad de las reformas en leyes tributarias y su constante modificación, ha impactado negativamente en la voluntad de los contribuyentes, pues derivado de ello, la mayoría debe acudir a profesionales sumamente especializados y actualizados en materia fiscal, lo cual resulta inclusive, más oneroso que la propia carga tributaria.

Finalmente, es de mencionar que Guatemala no ha logrado consolidar un sistema tributario de recaudación que responda a directrices o recomendaciones de



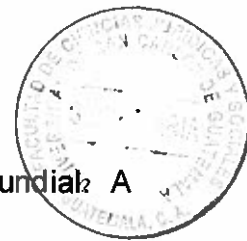
organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) o la Organización de Naciones unidas (ONU); tampoco ha implementado políticas tendientes a negociar tratados o convenios internacionales en materia tributaria que permitan mejorar los controles de recaudación y el intercambio de información, entre otros. Por ello, las diversas formas de evasión fiscal se han sabido adaptar a los cambios de la legislación tributaria.

Luego de exponer las causas más comunes en la evasión fiscal, es necesario mencionar algunas de las formas más comunes que se dan en la evasión.

3.1.2 Formas de evasión fiscal

Existen diversas posturas y criterios en las formas que puede manifestarse la evasión tributaria, por lo que no es la intención del presente trabajo causar confusión sobre lo anterior, sino al contrario, exponer diversas perspectivas del fenómeno de la evasión y las formas en las que este puede ser prevenido y combatido por las autoridades correspondientes.

También es importante tomar en consideración que las formas de evasión tributaria van cambiando de acuerdo con las modificaciones de las leyes fiscales. Lamentablemente,



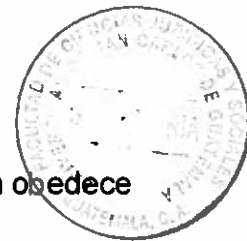
es un fenómeno que se adapta a cada legislación tributaria a nivel mundial. A continuación, se presentan algunas de las formas específicas más comunes:

- a) **Contribuyentes que no declaran o dejan de declarar:** Esta es una de las formas más tradicionales y que ha estado presente desde el inicio del establecimiento de los sistemas tributarios, pues está directamente vinculada a la economía informal. Al respecto, vale la pena mencionar lo siguiente: "(...) Algunas de las personas que no presentan declaración se mantienen durante la mayor parte de su vida activa fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haber cumplido durante muchos años".²²

Tal como lo expone el autor, muchos de los ciudadanos no tienen conocimiento de la obligación que poseen de contribuir al gasto público, mediante el pago de tributos, por lo que es aún menos probable que se encuentren inscritos formalmente en el sistema tributario. Esta práctica es muy común a nivel latinoamericano, por lo que Guatemala no es la excepción. Según datos de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en su estudio *Economía informal y tributación: una exploración de los nexos* se concluye que "(...) América Latina y el Caribe, por su parte, es la región que cuenta con una economía informal, en promedio, de mayor tamaño a nivel internacional, con un 41,1% del PIB regional".²³

²² https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/9480/S9300143_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y (Consultado 1 de marzo 2020).

²³ https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/41048/1/S1700003_es.pdf (Consultado: 1 de marzo 2020).



Como se expresó previamente, esta forma específica de la evasión también obedece a lo antes mencionado, en relación con el desconocimiento y la poca información que poseen los ciudadanos sobre la obligación de contribuir, pues mientras la mayoría de los ciudadanos no tiene conocimiento ello, otro gran porcentaje no tiene conocimiento de cómo hacerlo o adolece imposibilidad material de poder presentar sus declaraciones tributarias en los plazos establecidos en ley. De tal forma que, la economía informal y la imposibilidad material de presentar las declaraciones correspondientes, son algunas de las formas que mayor incidencia tienen en los índices de evasión tributaria y que en última instancia se manifiesta en la escasa disponibilidad financiera del Estado.

- b) Contribuyentes que declaran una base imponible menor: Otra de las formas de evasión más utilizada por los sujetos obligados es declaración incorrecta vía información inexacta o imprecisa en las declaraciones de impuestos, lo cual genera como resultado una determinación incorrecta del impuesto a pagar. Lo anterior se da comúnmente a través de la disminución de la base imponible de los contribuyentes. Generalmente, declarar una base imponible inferior a la que realmente se percibe es uno de los métodos más utilizados para disminuir el impuesto a pagar, inclusive, para eliminar obligaciones tributarias.

Por supuesto, la ley exige que todas las operaciones mercantiles y comerciales de los contribuyentes deben estar debidamente respaldados por la documentación legal correspondiente, tal como lo establece el Artículo 382 del Código de Comercio de



Guatemala Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, es decir, tanto los gastos como las ventas deben estar debidamente respaldadas por los contribuyentes para una correcta determinación de sus obligaciones tributarias; sin embargo, la documentación que respalda las operaciones mercantiles no siempre es verificada por la Administración Tributaria, ya que dependerá directamente de la capacidad institucional que el fisco tenga al momento de realizar las auditorías de campo correspondientes.

De esta forma, los contribuyentes pueden declarar ingresos menores a los que realmente son percibidos o bien, ocultar ingresos brutos en su contabilidad, lo cual implica una disminución sustancial en la base imponible y, por lo tanto, una reducción del impuesto a pagar. Este es un procedimiento que se da con frecuencia en el ámbito tributario, pues los contribuyentes no solo ocultan ventas, sino que también aumentan gastos, lo que trae consigo disminución en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.

- c) Manipulación de precios de transferencia: Este es uno de los temas de mayor complejidad y tecnicismo en la legislación tributaria, pues consiste en la aplicación de métodos de valoración productos y servicios, para determinar precios que cumplan con el principio de libre competencia siempre que estos se den entre empresas que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. Es oportuno hacer alusión a la siguiente definición: "se denominan precios de transferencia los pagos que una



parte de una empresa multinacional le realiza a otra parte de esa misma empresa, por concepto de bienes adquiridos y servicios provistos”²⁴.

Según la definición anterior, los precios de transferencia son aquellos que se pactan entre empresas o compañías vinculadas que pertenecen a un mismo grupo o corporación multinacional. Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los precios de transferencia pueden ser distintos a cualquier precio de mercado, por razones lícitas vinculadas con ciertas políticas económicas de los grupos empresariales, o bien, obedecen a la intención de pagar menos impuestos, es decir, una forma clara de evasión tributaria.

Esta es una de las prácticas más novedosas que ha sido utilizada por los contribuyentes, principalmente las empresas que pertenecen a multinacionales, para disminuir las cargas impositivas. Es un método relativamente nuevo, ya que, con la entrada en vigor de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala el uno de enero de 2013, se reguló por primera vez la materia de precios de transferencia.

Básicamente, ese procedimiento consiste en que una empresa radicada en un Estado con alta tasa impositiva (como Guatemala) y que pertenece a un grupo empresarial multinacional, adquiere productos o servicios de una empresa vinculada al mismo grupo multinacional que radica en un Estado con baja carga impositiva o en

²⁴ Quezada Barrientos, José Ricardo. **Hacia el combate de la evasión tributaria vía manipulación de precios de transferencia. El caso de Guatemala.** Pág. 11.



algún paraíso fiscal; de esta forma los precios pactados entre ambas empresas vinculadas pueden no estar alineados a parámetros internacionales y que no cumplan con el principio de libre competencia. La consecuencia de ello es que la empresa que adquiere los productos o servicios pueda comprar de forma sobrevalorada o muy por arriba de cualquier precio regular.

Esto permite que dicha empresa pueda aumentar de forma sumamente considerable sus gastos y, por ende, deducirlos de sus ingresos; por lo que la renta imponible quedaría sumamente baja y de esta forma alcanzar una disminución drástica en el monto a pagar en concepto de obligación tributaria. Por su parte, la empresa que presta el servicio o que vende el producto y que radica en algún paraíso fiscal, deberá pagar un impuesto local por los ingresos obtenidos, pero este no será significativo, precisamente por encontrarse en una jurisdicción considerada paraíso fiscal o con nula tasa impositiva.

"En términos de comercio internacional, en el país de importación, esta situación se reflejaría en que la empresa registraría y declararía, ante la administración tributaria, gastos mayores que los reales, incrementándose los gastos deducibles de la renta y, con ello, una reducción del ISR... Las empresas multinacionales que utilizan este mecanismo de planificación tributaria realizan transacciones múltiples en diversidad de países, incluyendo paraísos fiscales y jurisdicciones de baja tributación, con lo que la base gravable se diluye internacionalmente. Al final, la empresa multinacional



reduce su obligación tributaria global, afectando negativamente la distribución justa de la base gravable entre los países en donde opera".²⁵

Derivado de lo anterior, las autoridades deben prestarle la importancia debida, ya que en la actualidad la Administración Tributaria no cuenta con las capacidades técnicas y el recurso necesario para poder realizar las auditorías necesarias en materia de precios de transferencia. Estas requieren conocimientos técnicos muy especializados y personal calificado para ello. Inclusive, como elemento adicional para el análisis, actualmente la Administración Tributaria no cuenta con una base de datos clara y precisa que permita establecer comparables entre precios de importaciones y exportaciones, agrupadas por áreas del comercio, por contribuyentes, por periodos fiscales, etc. Así las cosas, se requiere mecanismos legales y técnicos que le permitan al fisco alcanzar su finalidad recaudadora.

3.2 Elusión fiscal

El término elusión fiscal es complejo ya que de no hacer un análisis de fondo podría resultar muy similar a lo que refiere el concepto de evasión fiscal, mismo que fue explicado ampliamente en la sección anterior.

²⁵ Quezada Barrientos. *Ibid.* Pág. 13.



Para su comprensión, se propone como elemento inicial una definición muy completa del término elusión, siendo esta la “conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas, realizadas por los sujetos pasivos”.²⁶ También podemos hacer referencia a la definición que explica la elusión como un “conjunto de acciones que realiza el contribuyente que tienen como fin disminuir o eliminar la carga tributaria, aprovechando las excepciones y vacíos legales presentes en la norma tributaria”.²⁷

Los autores mencionados previamente convergen en algunos elementos que vale la pena mencionar detenidamente para una mejor comprensión del tema. La elusión fiscal será entonces ese conjunto de acciones realizadas por el contribuyente que tienen por objeto disminuir total o parcialmente la carga tributaria, utilizando los vacíos normativos que existen en el ordenamiento jurídico, amparándose en el derecho que le asiste de afiliarse al régimen de tributación que más le convenga siempre que se cumplan las condiciones legales. La elusión a diferencia de la evasión no es una conducta ilícita, pues para su configuración se requiere que el contribuyente no realice actos ilícitos o que sean constitutivos de delitos.

Es de mencionar que en la elusión tampoco se realizan acciones prohibidas por las normas tributarias, al contrario, se realizan actos lícitos aprovechando ciertas lagunas

²⁶ Ochoa León. Op. Cit. Pág. 2.

²⁷ Ossorio, Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Página. 379.



normativas para disminuir el pago de impuestos parcial o totalmente. En este caso los contribuyentes tienen derecho a utilizar la investidura y forma jurídica que más convenga al acto que ha de surtir efectos jurídicos, siempre que esto no sea para una finalidad ilícita y que no se desvirtúe la naturaleza de la institución de la que se trate.

En la doctrina existe debate sobre la licitud o ilicitud de esta figura jurídica, pues mientras para algunos autores como Héctor Villegas la elusión es una actitud antijurídica y por lo tanto ilícita, para autores como el ya citado autor Armando Porras y López, la elusión se diferencia de la evasión, en que solo esta última es ilícita. Sin embargo, el criterio del autor del presente trabajo de investigación es que la elusión no es una conducta ilícita, sino más bien su naturaleza atiende a circunstancias lícitas pero que en última instancia tiene consecuencias negativas en el sistema de recaudación tributario, por lo que es importante conocer dicha institución y prevenirla de forma eficaz.

3.2.1 Causas de la elusión fiscal

Derivado de lo anterior, se analizan algunas de las causas más comunes que dan origen a este fenómeno, dentro de las cuales se pueden mencionar las siguientes:

- a) **Causas internas:** Estas son todas aquellas que están vinculadas directamente al contribuyente o sujeto obligado, es decir, se refieren a las motivaciones que tienen



los obligados para llevar a cabo las conductas que implican una disminución parcial o total de su carga tributaria. Por ello, también son llamadas subjetivas, pues precisamente surgen de forma interna en el contribuyente y le instan a actuar de determinada forma. En ese orden de ideas, las causas internas "consisten en el repudio de la intervención estatal en cualquier forma, una opinión negativa sobre el Estado y hasta una obsesión patológica que pueda tener un contribuyente por el mantenimiento íntegro de su patrimonio".²⁸

Lo expuesto con antelación implica que muchas veces los contribuyentes actúan motivados por un sentimiento personal de conservación de su patrimonio y un repudio total a cualquier intervención del Estado o de la Administración Tributaria en su propiedad, de tal forma que no es necesariamente un elemento atribuible ni al ordenamiento jurídico, ni al fisco, sino más bien un sentido de conservación patrimonial y privatista.

En definitiva, estos factores están muy vinculados a la falta de cultura tributaria que permea no solo en algunos contribuyentes, sino en una gran mayoría; por lo que muchos de ellos con suficiente recurso económico, técnico y a nivel informativo, realizan prácticas elusivas en sus actividades comerciales.

- b) **Causas externas:** Las causas externas a diferencia de las anteriores están vinculadas a la propia Administración Tributaria, inclusive, son imputables tanto al fisco como al

²⁸ <http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesisjcem/2016/07/04/Gordillo-Patricia.pdf> (Consultado: 3 de marzo 2020)



mismo ordenamiento jurídico tributario con todo y sus falencias normativas. Ya que mientras las internas son atribuibles al sujeto que elude, las externas se refieren tanto a la desconfianza generalizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, como a los vacíos normativos que radican en la ley tributaria. Se ha visto últimamente que el actuar de la Administración Tributaria ha sido con suma agresividad y rigidez que ha generado no solo un descontento ciudadano generalizado, sino también una serie de denuncias ante los propios órganos jurisdiccionales para hacer valer los derechos de los contribuyentes.

Si bien es cierto, la autoridad tributaria tiene labores de fiscalización, control, recaudación y administración de los tributos, ello no implica de ninguna forma, la vulneración de garantías constitucionales. Desde el mismo ocultamiento de actuaciones y expedientes administrativos a los propios contribuyentes, requerimientos de información con una extensión materialmente absurda, hasta multas superiores al monto de tributos omitidos que resultan confiscatorias, entre otras. Dicho accionar en los últimos años ha generado una inconformidad ciudadana que evidentemente, desalienta y desincentiva la obligación de contribuir al gasto público.

Asimismo, las lagunas y deficiencias normativas de la ley tributaria que permiten el abuso de derecho, el fraude de ley, la simulación, el abuso de las formas jurídicas, entre otras, ha permitido a contribuyentes con grandes recursos técnicos y financieros, buscar mecanismos y procedimientos sofisticados para eludir el cumplimiento tributario. Lo cual como se ha dicho, aunque sigue siendo lícito, atenta



contra el sistema de recaudación tributario, ya que en última instancia lo que unos no pagan, otros con menores recursos e información lo terminarán pagando.

En ese mismo orden, resulta oportuno hacer alusión a que es la organización estatal la encargada de garantizar la recaudación, es por ello por lo que "(...) El Estado tendría derecho a proteger esa supuesta potencialidad recaudatoria del sistema tributario frente a vaciamientos abusivos de la misma y; por lo tanto, hacer que los contribuyentes tributen por los hechos imponibles realmente realizados, pero también por los evitados en condiciones que el ordenamiento no admite".²⁹ Derivado de lo expuesto por el autor, pese las causas externas no dependen del contribuyente, deben ser atendidas con rigurosidad por las autoridades correspondientes, por supuesto, en estricto cumplimiento de las garantías y derechos de los contribuyentes.

3.2.2 Formas de la elusión fiscal

Existen diversas formas en que los contribuyentes pueden beneficiarse de las lagunas normativas para disminuir parcial o totalmente el pago de impuestos, por lo que es importante para efectos del presente trabajo, conocer aquellas formas más utilizadas por los contribuyentes para lograr este propósito.

²⁹ <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5110529> (Consultado: 15 de marzo 2020).



Es de hacer ver que existe una delgada línea entre la evasión y la elusión, pues como sea ha dicho la primera implica actos ilícitos y la segunda, actos lícitos. De esta cuenta se mencionarán aquellas formas más comunes para comprender a cabalidad este fenómeno y proponer algunas soluciones concretas para abordarlo.

- a) Economía de la opción: “el concepto supone que el contribuyente se enfrenta a diferentes alternativas que la propia ley establece, y este se encuentre en posibilidades de elegir la forma que más le beneficie, y desde luego le genere una carga tributaria menor”³⁰. Derivado de lo anterior, está claro que la ley siempre otorga la posibilidad de formas y regímenes jurídicos lícitos, por lo que existe la opción que sea el propio contribuyente quien elija las formas jurídicas que le sean más convenientes a su negocio en particular. En ese orden de ideas, podemos afirmar que “el concepto de economía de opción reconoce al contribuyente que actúa buscando tal ahorro fiscal”³¹.

Lo anterior implica que será el contribuyente quien, en búsqueda de disminuir su carga fiscal, utiliza las formas lícitas permitidas por la ley, sin que esto sea contrario a su espíritu. Inclusive, puede optar por alternativas jurídicas y quedar al margen de la aplicación de cierta norma tributaria. Algunos autores como Pérez de Ayala son del criterio que la economía de la opción tiene su fundamento en la planeación fiscal, también conocida como planificación fiscal, pues el contribuyente tiene el derecho de

³⁰ Ochoa León. *Op. Cit.* Página. 14.

³¹ https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_22.pdf (Consultado: 16 de marzo 2020).



asesorarse y buscar las formas jurídicas menos gravosas en sus negocios, siempre que no contraríen la ley tributaria.

- b) **Planeación fiscal:** La planeación fiscal se puede definir como ese conjunto de actividades y esfuerzos que realiza un contribuyente con el objeto de optimizar la carga fiscal, fundamentando su accionar en el derecho que le asiste de realizar una optimización de todos los recursos financieros de la empresa, siempre que su actuar esté enmarcado en el ordenamiento jurídico vigente. Es por ello por lo que se puede afirmar que el objeto de la planificación fiscal es "eliminar, disminuir o diferir la carga fiscal de toda operación, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los casos".³²

Así pues, para que una planificación fiscal sea adecuada y no sea contraria al ordenamiento jurídico, debe tomar en consideración la naturaleza del negocio o de la empresa, del régimen jurídico tributario, de las contingencias fiscales, entre otras cosas. Esto implica que para su diseño se requiere de especialistas y profesionales con conocimientos técnicos muy especializados en la ley tributaria, lo cual no es del alcance de todos los contribuyentes. Sin duda, la planeación fiscal se da por parte de contribuyentes que cuentan con grandes recursos económicos, financieros, humanos y logísticos, para poder alcanzar estos resultados.

³² Ochoa León. *Op. Cit.* Página. 24.



c) **Simulación:** En la simulación se está ante un acto puramente aparente que persigue consecuencias distintas a las del negocio jurídico real. Esta forma de elusión resulta interesante ya que toda elusión implica, de cierta forma, una apariencia, pues quienes intervienen no desean obtener los resultados y consecuencias propias del acto. De esta forma, los contribuyentes dan una apariencia distinta a los negocios jurídicos que realizan, con el objetivo que los mismos produzcan efectos jurídicos y tributarios diferentes a los que correspondería el negocio real. La simulación supone que los negocios realizados sean lícitos, pues cuando estos son contrarios a las leyes prohibitivas expresas o persiguen una finalidad antijurídica, se está ante una figura evasiva.

d) **Fraude de ley:** En el ordenamiento jurídico guatemalteco esta figura encuentra su fundamento legal en la siguiente norma:

“Artículo 4. Actos nulos. Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas expresas, son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención”.³³

De la intelección de la norma anterior, se puede establecer que los actos realizados en fraude de ley son aquellos que se realizan al amparo de alguna norma persiguiendo un resultado prohibido o contrario al ordenamiento jurídico, pero que pese a tener como fundamento alguna norma jurídica (inadecuada), no impide la

³³ **Ley del Organismo Judicial.** Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.



aplicación de la norma jurídica que se ha tratado de eludir. Obviamente, realizar conductas en fraude de ley implica eludir la aplicación de normas jurídicas. En materia tributaria esta conducta no pasa por alto, ya que existen contribuyentes que realizan negocios o actividades comerciales al amparo de normas jurídicas y que, pese a que no se están vulnerando las mismas, los actos si son contrarios al espíritu normativo.

- e) Abuso del derecho: “Se denomina abuso del derecho o abuso de derecho, a la situación que se produce cuando el titular de un derecho subjetivo actúa de tal modo que su conducta concuerda con la norma legal que concede la facultad, pero su ejercicio resulta contrario a la buena fe, la moral, las buenas costumbres o los fines sociales y económicos del Derecho”³⁴. Según la definición anterior, al abuso de derecho no es algo prohibido expresamente por la ley, al contrario, la norma le otorga el derecho subjetivo al sujeto para que este pueda ejercitarlo de una forma correcta, sin embargo; hacer uso indiscriminado del mismo y sin límite alguno, podría resultar contrario al orden e interés social, las buenas costumbres, etcétera.

Un caso muy puntual en la legislación guatemalteca de ello puede ser el derecho que poseen los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, de deducir ciertos gastos de sus ingresos brutos, para efecto de la determinación de la renta imponible, si y solo si, los mismos son útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas. Lo anterior, es derecho subjetivo otorgado por la propia Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del

³⁴ Ochoa León. Op. Cit. Página. 20.



Congreso de la República, específicamente en sus Artículos 21 y 22, sin embargo, el abuso podría darse al deducir gastos que no tienen relación con la fuente productora de rentas o cuando estos no cumplen los presupuestos de deducibilidad.

Así pues, el hacer un uso indiscriminado de esta facultad, aunque inicialmente tiene un fundamento jurídico, es contrario a los intereses sociales ya que se disminuye parcialmente la carga tributaria.

- d) **Abuso de las formas jurídicas:** Este fenómeno se da cuando existe una inadecuación entre el resultado económico esperado y la forma que se ha empleado para ello, es decir, se utilizan figuras jurídicas que no son adecuadas, que implican confusión y que generalmente de complicado entendimiento. Lo anterior supone que los contribuyentes utilicen en sus negociaciones, alternativas jurídicas inapropiadas para obtener un resultado económico distinto al que debiese de corresponderle.

La mayoría de las estructuras corporativas de contribuyentes transnacionales permite a sus empresas filiales y vinculadas realizar negocios y actividades mercantiles a través de formas jurídicas realmente complejas, las cuales difícilmente pueden ser rastreadas por el fisco. De esta forma, se pueden utilizar diversas formas jurídicas con el objeto de disminuir la carga tributaria, siempre que las mismas sean lícitas y que sean aceptadas por las partes que intervienen en los negocios.



3.3 Evasión y elusión fiscal en Guatemala

Tal como se ha expuesto en el presente trabajo de investigación, las causa y orígenes de la evasión y elusión fiscal en Guatemala son de diversa índole. Desde una falta de cultura tributaria sumamente vinculada a la población, hasta una manipulación de los precios de transferencia, siendo este uno de los mecanismos más utilizados para disminuir considerablemente la carga tributaria por las empresas multinacionales.

Problemas como estos evidencian las deficiencias de nuestro sistema tributario y recaudatorio, generando consecuencias sumamente nocivas para el país, ya que al no contar con una recaudación efectiva y con el incremento de los índices de evasión y elusión tributaria, el Estado cuenta con menor recursos financieros para su operación y para la implementación de políticas públicas que le permitan mejorar las condiciones de vida de los guatemaltecos.

Según datos oficiales del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) contenidos en su estudio titulado: La necesidad de una reforma fiscal integral en Guatemala, la meta de recaudación tributaria para el año 2016 era de 54,309.7 millones de quetzales, alcanzando una recaudación efectiva de 54,109.5 millones de quetzales, lo que genera una diferencia negativa de -200.2 millones de quetzales.



En el año 2017, la meta de recaudación oscilaba entre los 57,994.8 millones de quetzales, alcanzando una recaudación de 56,109.5 millones de quetzales, cuya diferencia negativa fue de -1,310.7 millones de quetzales, dato que resulta sumamente preocupante ya que no se alcanzó la meta de recaudación por un gran margen y que, en suma, significó menores ingresos y disponibilidad financiera para el Estado. En el año 2018, la meta de recaudación esperada osciló aproximadamente en los 57,994.8 (exactamente igual que la meta del año anterior), dando como resultado una recaudación de 58,835.6 millones de quetzales, siendo este un año positivo pues la diferencia fue a favor por un monto de 840.8 millones de quetzales por encima de la meta trazada.

Por su parte, la Superintendencia de Administración Tributaria ha divulgado datos relevantes en su publicación titulada "Comentarios de la recaudación tributaria de diciembre de 2019", documento en el cual expone que la meta de recaudación trazada para el ejercicio fiscal 2019 fue de 63,468.9 millones de quetzales, mientras que la recaudación alcanzada para dicho período fue de 62,077.3 millones de quetzales, dando como resultado una diferencia negativa de -1,391.6 millones de quetzales.

Estos datos resultan preocupantes y alarmantes, no solo por las implicaciones negativas que generan en las finanzas públicas, sino porque evidencian grandes deficiencias y carencias en el sistema tributario y recaudatorio a nivel nacional. Pero si se hace un análisis más profundo, los datos no solo reflejan números y cantidades de dinero que no han sido enteradas a cajas fiscales, también evidencian que las políticas de recaudación



han tenido deficiencias claras, siendo oportuno entonces, la implementación de mecanismos legales y técnicos alternos a los que están siendo utilizados para alcanzar una mayor solidez y capacidad institucional dentro del sistema de control, administración y recaudación de los tributos.

Es evidente que Guatemala requiere urgentemente de procedimientos y mecanismos que le permitan solventar paulatinamente problemas estructurales en la recaudación tributaria que históricamente, nunca han sido una prioridad para el Estado. Diversas entidades internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de Naciones Unidas (ONU), han emitido recomendaciones y resoluciones que sugieren a los Estados denominados en vías de desarrollo, como es el caso de Guatemala, la implementación de mecanismos legales que fortalezcan sus sistemas tributarios para resolver problemas como la evasión y elusión fiscal, el contrabando y la defraudación aduanera, entre otros.

Dentro de dichas recomendaciones en reiteradas ocasiones las organizaciones internacionales han expuesto la necesidad de implementar tratados internacionales tributarios para dotar de mecanismos legales, técnicos y sofisticados para con ello mejorar el control y la transparencia en la recaudación de los contribuyentes nacionales e internacionales. En ese orden, Guatemala necesita implementar un sistema tributario que mejore la recaudación de impuestos, pero al mismo tiempo que respete y garantice



los derechos de los contribuyentes. Este tema será expuesto con mayor detenimiento y profundidad en el último capítulo del presente trabajo.



CAPÍTULO IV

4. Viabilidad de la implementación de tratados internacionales tributarios en el ordenamiento jurídico guatemalteco

En el presente capítulo se aborda de manera técnica y con fundamentos legales sólidos, la viabilidad de la implementación de tratados internacionales en materia tributaria dentro del ordenamiento jurídico, con el objeto de mejorar los mecanismos de recaudación tributaria principalmente en contribuyentes grandes, estableciendo sistemas legales multilaterales y en respeto a las garantías de los sujetos obligados.

4.1 Definición de tratados internacionales en materia tributaria

Un tratado internacional es un acuerdo internacional que se celebra entre Estados soberanos en el ámbito del derecho internacional. De esta forma, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, define el concepto tratado con mucha precisión: "acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".³⁵ Derivado de lo anterior, es claro que los tratados o convenios consisten en acuerdos celebrados entre dos o más Estados, por

³⁵ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Organización de Naciones Unidas, Austria, 1969.



escrito y que pretenden regular las relaciones internacionales dentro y fuera de sus territorios.

En materia tributaria, por lo general los tratados son llamados convenios o acuerdos que se celebran entre dos o más países. Con frecuencia los tratados tributarios son bilaterales. Existen también tratados multilaterales, pero no son muy frecuentes. En este sentido se puede mencionar como ejemplo la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) del año 2011. A través de los tratados internacionales, los Estados adquieren derechos y contraen obligaciones basadas en el principio de reciprocidad, el cual en el derecho internacional se refiere a que todas aquellas garantías y prerrogativas que un Estado otorga a los ciudadanos o a las personas jurídicas de otro Estado, deben ser aplicados por su contraparte de igual forma.

En este sentido, un tratado internacional en materia tributaria pretende regular de forma recíproca derechos y obligaciones en los Estados, en relación con la forma en que se debe tributar, a la forma en que debe recaudar y al tratamiento de ciertos impuestos, entre otros. Evidentemente, ello debe encontrarse en armonía con el sistema legal y el derecho interno de los Estado, o de lo contrario, los Estados deben comprometerse a realizar las reformas legislativas correspondientes para que los tratados internacionales una vez adquieran plena validez y vigencia en el ordenamiento interno, se encuentren en apego a las demás normas legales nacionales.



Derivado de lo anterior, es posible concluir que un tratado internacional en materia tributaria será un acuerdo celebrado entre Estados, amparado en el principio de reciprocidad, a través del cual se adquieren derechos y se contraen obligaciones para los Estados, regulando principalmente mecanismos de control y recaudación tributaria sobre aquellos impuestos contenidos en el mismo y que es celebrado por escrito.

La citada Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados en su Artículo 26 regula que los tratados son vinculantes para los Estados contratantes, los cuales deben ser cumplidos en estricto cumplimiento de la buena fe. Esto es relevante para el tema en cuestión, ya que, al celebrar y ratificar un tratado internacional, los Estados ceden parte de su soberanía y renuncian a ciertas prerrogativas para permitir que el marco legal contenido en el tratado pase a formar parte del ordenamiento jurídico interno. Derivado de ello, un Estado no puede abstenerse de cumplir con las disposiciones normativas en él contenido, pues es a través del principio *pacta sunt servanda* que el Estado se ha obligado a cumplir las normas contenidas, a no ser que se efectúe alguna reserva de este.

La reserva dentro de un tratado internacional se refiere al derecho que posee un Estado de poder abstenerse de la aplicación de alguna norma o disposición puntual, contenida en el mismo tratado, siempre que dicha reserva sea expresa en el instrumento jurídico que refrenda y ratifica el tratado como un cuerpo legal de observancia obligatoria en el



territorio nacional. Es decir, un Estado puede decidir no aplicar alguna disposición contenida en el tratado por considerar que esta no le beneficia o que no se ajusta a la política interna que está siendo implementada.

4.2 Finalidad e interpretación

Es necesario dejar claro que los tratados internacionales tributarios no imponen nuevos impuestos y tampoco crean figuras tributarias nuevas. Dicha potestad ampliamente expuesta con anterioridad en este trabajo corresponde en el caso de Guatemala, con exclusividad al Congreso de la República. En términos generales, un tratado tributario persigue mejorar sistemas de control, recaudación y administración de tributos entre los Estados, al intercambiar información en materia fiscal o bien, al establecer mecanismos que mitiguen la doble o múltiple tributación.

Uno de los objetivos operativos más importantes y relevantes de un tratado internacional en materia tributaria, es la prevención de la evasión fiscal o de la no-imposición. Es decir, que, a través de marcos normativos técnicos y sofisticados como este tipo de ordenamientos internacionales, se persigue asegurar que los ingresos y las rentas sean gravadas una vez y sólo una vez. Ya que, teniendo un pleno control y mecanismos de verificación del pago de tributos por los contribuyentes transnacionales, se puede saber a ciencia cierta qué ingresos han sido gravados y cuáles no. De tal forma que tal como la doble tributación impone una barrera inadecuada al comercio transnacional, la tolerancia



de la evasión y la elusión tributaria generan un incentivo perverso e inadecuado para el comercio transfronterizo.

Asimismo, la mayoría de estos tratados también aspiran a mitigar la doble o múltiple tributación, incentivando un comercio internacional justo, equitativo e inclusivo, pues a través de estándares internacionales de transparencia fiscal se eliminan barreras al comercio transnacional y por supuesto, se fomenta la tributación voluntaria.

4.3 Tipos de tratados internacionales tributarios

Luego de establecer la naturaleza jurídica y la finalidad de los tratados internacionales tributarios, es necesario explicar con detenimiento los tipos que son más utilizados a nivel internacional por los Estados.

4.3.1 Convenios de asistencia administrativa e intercambio de información en materia fiscal

Como se ha dicho, el término tratado internacional es un concepto general que implica distintos tipos de acuerdos, convenios o convenciones de la materia que sea. En el ámbito fiscal, a dichos tratados se les llama comúnmente convenios, ya sea que estos sean bilaterales o multilaterales. Algunos de los convenios que han sido celebrados con mayor



frecuencia son los que persiguen la asistencia administrativa en la recaudación y aquellos que implican el intercambio de información fiscal. Estos convenios se suscriben por los Estados parte o contratantes, con la finalidad que las autoridades tributarias de cada país puedan compartir información relativa a la tributación de ciertos contribuyentes internacionales, persiguiendo ejercer un mejor control entre las transacciones y operaciones que tienen efecto impositivo.

“Sobre esas bases, los acuerdos fiscales deben contribuir a promover las metas de los países en desarrollo. Además, esos acuerdos tienen por objetivo mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales en el desempeño de sus funciones, en particular mediante el intercambio de información, a fin de prevenir la evitación o la evasión de impuestos, y a través de la asistencia para su recaudación. La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo la reconoció el Consejo Económico y Social (ECOSOC) en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967”.³⁶

Es necesario mencionar que el Estado de Guatemala, a través del Congreso de la República, aprobó el día 23 de mayo de 2017 mediante el Decreto Número 9-2017 la Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal, hecha en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, modificada por el Protocolo de Enmienda a la Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal, hecho en París el

³⁶ Organización de Naciones Unidas. **Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo**. Estados Unidos, 2013.



27 de mayo de 2010. Dicha Convención internacional fue ratificada por el Presidente de la República mediante instrumento de fecha seis de junio de 2017 y entró en vigencia para la República de Guatemala el uno de octubre de 2017. Si bien es cierto, dicha convención sienta un precedente se suma relevancia en el ordenamiento jurídico guatemalteco y da el primer paso en la asistencia administrativa e intercambio de información fiscal a nivel internacional, no basta simplemente con haberse adherido a la misma y adoptar su normativa, si esta no es implementada y no se desarrolla un procedimiento adecuado para su cumplimiento.

Ante el movimiento internacional de personas, capitales, mercancías y servicios -siendo esto muy positivo para países como Guatemala-, se incrementa la posibilidad de acaecer en situaciones como la elusión y evasión fiscal que terminan generando consecuencias muy negativas principalmente para países en vías de desarrollo, razón por la cual es necesario fomentar en mayor medida la cooperación entre autoridades fiscales a nivel internacional. Una de las respuestas y soluciones para combatir hechos como la evasión y elusión fiscal puede ser a través de la cooperación internacional, ya que al desarrollar formas de asistencia administrativa que permitan facilitar la adecuada determinación de obligaciones tributarias, se pueden alcanzar mejores sistemas de recaudación y control de impuestos, fomentando la eficiencia y la transparencia fiscal.

En este tipo de tratados o convenios, la asistencia administrativa se da a través de las autoridades competentes de cada Estado, siendo el caso de Guatemala la



Superintendencia de Administración Tributaria. Dicha asistencia comprende, entre otras cosas, lo siguiente:

- a) El intercambio de información sobre contribuyentes, sobre auditorías fiscales simultáneas o sobre auditorías a nivel internacional.
- b) La asistencia en el cobro administrativo de ciertos impuestos, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares siempre que sean requeridas por otro Estado.
- c) Traslado de documentos según requerimientos.

El referido intercambio de información entre autoridades puede darse a través de una solicitud, de forma automática o bien, de forma espontánea. Evidentemente, la implementación de tales procedimientos y de dicha asistencia, tiene límites y no debe ser utilizada en menoscabo del contribuyente, sino más bien debe atender a un estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias acaecidas, respetando los derechos de los sujetos pasivos, principalmente el derecho de confidencialidad y no divulgación de su información fiscal. Finalmente, convenciones como estas, fomentan la celebración de acuerdos bilaterales entre los Estados para estrechar vínculos, mecanismos y procedimientos para el cumplimiento de sus fines, siendo todo lo anterior una asignatura aún pendiente para el Estado de Guatemala.



4.3.2 Convenios para evitar la doble tributación

Otro de los tipos de tratados o convenios que se celebran aún con mayor frecuencia, son aquellos que persiguen mitigar la doble o múltiple tributación. "De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países".³⁷

Tal como se expone con anterioridad, la doble imposición internacional genera consecuencias negativas en el crecimiento de las economías mundiales, especialmente para las economías en vías de desarrollo. Combatir esta situación opera de forma simultánea dos beneficios puntuales, ya que por un lado impide que un contribuyente internacional pague dos veces un mismo impuesto en dos países distintos, ofreciendo certeza jurídica y fiscal, fomentando la economía y la inversión con reglas claras; y al mismo tiempo, se alcanza un mejor sistema de control y recaudación de los impuestos a

³⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. **Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio**. Francia, 2010.



nivel internacional, gravando una sola vez las rentas que corresponda y fomentado el cumplimiento de obligaciones tributarias de forma voluntaria.

Derivado de lo expuesto con antelación, organizaciones a nivel internacional a través de sus órganos centrales, han emitido resoluciones en las que recomiendan a los Estados celebrar acuerdos y convenios que tengan por finalidad mitigar la doble tributación, tal es el caso de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Cada una de estas organizaciones, ha establecido un Convenio Modelo que puede ser tomado en cuenta al celebrar dichos convenios entre los Estados, por lo que es menester diferenciarlos.

- a) Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE):
- El Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica, en la actualidad OCDE, emitió su primera Recomendación relativa a la doble tributación internacional el 25 de febrero de 1955. Lo cual significó un primer precedente en la materia, ya que por vez primera un organismo internacional emitía un pronunciamiento claro para mitigar el fenómeno. Sin embargo, no fue sino hasta el 30 de junio de 1963 que el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), adoptó la primera Convención Modelo sobre la eliminación de la doble tributación y exhortó a los Estados y países miembros para que siguieran el proyecto del convenio al momento de ser celebrados.



El modelo de la OCDE favorece principalmente a los países exportadores de capital, dicho de otro modo, beneficia a los Estados en los que tienen residencia los contribuyentes exportadores de dicho capital; sobre los países importadores de capital. En ese sentido, vale la pena hacer alusión a lo siguiente: “Esta característica del Modelo de la OCDE es apropiada si el flujo del Comercio e inversiones entre los dos países es razonablemente igual y si el país de residencia grava los ingresos exentos en el país fuente. Sin embargo, el Modelo de la OCDE puede no ser apropiado para los tratados suscritos por los países importadores de capital neto. Como resultado, los países en desarrollo han ideado su propio Convenio Modelo auspiciado por las Naciones Unidas”.³⁸

Es decir, lo que dicho modelo promueve es que la doble imposición se elimina al momento que el país fuente (o país importador de capital) renuncie a alguno o a todos sus tributos sobre ciertas categorías de ingresos percibidos por los contribuyentes residentes del otro país contratante. Derivado de lo anterior, este modelo surge de un órgano que está creado por países desarrollados como lo es la OCDE, razón por la cual el contenido y la finalidad de este responde a los intereses de dichos Estados miembros.

Evidentemente, el modelo de la OCDE beneficia a los Estados de residencia de aquellos contribuyentes inversionistas en otros países, ya que permanecen intactos sus derechos de gravar los ingresos y rentas que éstos obtienen en otros países

³⁸ https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf (Consultado: 26 de marzo 2020).



(generalmente países en vías de desarrollo), por lo que los países fuente o anfitriones de dichas rentas, no tienen derecho a gravar las rentas obtenidas en su territorio. En el caso de Guatemala, este modelo no resulta ser el conveniente, ya que celebrar un convenio tomando como base este modelo implicaría que tendría que renunciar a sus derechos de gravar los ingresos generados en su jurisdicción, siendo esta situación una contradicción con el ordenamiento jurídico interno que obliga a gravar todas las rentas obtenidas en el territorio nacional.

- b) Modelo de la Organización de Naciones Unidas (ONU): “Las Naciones Unidas comenzó a trabajar sobre un Convenio Modelo desde 1968 con el establecimiento del Consejo Económico y Social (ECOSOC) de las Naciones Unidas del Grupo Ad-Hoc de Expertos sobre Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y en Desarrollo (Grupo de Expertos) de las Naciones Unidas. El Grupo de Expertos elaboró un Manual para la Negociación de Tratados Tributarios bilaterales entre los países desarrollados y los países en desarrollo, lo que condujo a la publicación del Modelo de Tratado de la ONU por las Naciones Unidas en 1980. El Convenio Modelo fue revisado en 2001 y en 2011”.³⁹

La Organización de Naciones Unidas a lo largo del tiempo ha procurado el desarrollo de un modelo de convenio que permita beneficiar las económicas, pero no solo las desarrolladas, sino también aquellas que se encuentran en vías de desarrollo. Los esfuerzos por el establecimiento de dicho Modelo surgieron a raíz del modelo de la

³⁹ https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf (Consultado: 26 de marzo 2020).



OCDE, por lo que poseen bastantes similitudes en su forma de operación y en los beneficios suscitados. Sin embargo, la principal diferencia entre ambos es que el modelo de la ONU otorga más derechos en la tributación del país fuente, es decir, los países fuente tienen mayores derechos de gravar los ingresos y las rentas generadas en sus territorios; mientras que el modelo OCDE a quien realmente beneficia es al país residente del contribuyente, como se ha dicho.

En este sentido, queda claro que el modelo de las Naciones Unidas es el que Guatemala debería utilizar al celebrarse un tratado o acuerdo que persiga mitigar la doble tributación, pues por una parte le permite gravar todos los ingresos y rentas generadas en el territorio nacional por contribuyentes no residentes, fomentando la inversión y el intercambio de capitales.

4.4 Viabilidad de implementar tratados internacionales tributarios en Guatemala

Luego de establecer los distintos modelos que existen en convenios internacionales tributarios, es necesario analizar la viabilidad de implementarlos en nuestro ordenamiento jurídico interno y determinar cada una de las consecuencias jurídicas que pueden suscitarse al respecto.



4.4.1 Normativa interna que permite y fomenta su celebración

Tal como se estableció ampliamente en el capítulo I del presente trabajo, el sistema tributario guatemalteco debe estar cimentado en distintos principios que permitan la creación, interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico tributario, siendo los más importantes los principios de legalidad, justicia y equidad tributaria, tal como lo establece el propio Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Dada la necesidad de fortalecer el sistema de control, recaudación y administración de tributos en el territorio nacional, el Congreso de la República ha emitido normas que se encuentran vigentes en relación con la celebración y adopción de tratados y convenios internacionales en materia tributaria, pero que al mismo tiempo fomenten la inversión y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Derivado de ello, es necesario analizar dichas disposiciones que se encuentran contenidas en diversos cuerpos normativos, a efecto de visibilizar la necesidad que tiene el Estado de Guatemala en encontrar mecanismos y soluciones a problemas como la evasión y elusión fiscal.

Inicialmente, se puede mencionar la primera norma de vital importancia en esta materia, la cual estatuye lo siguiente:



“Artículo 98 “A”. Otras atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria también podrá: (...)

4. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala.

5. Suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua.

(...)”.⁴⁰

De la intelección de la norma anterior, resulta diáfano que el Congreso de la República como organismo del Estado al que la ley le concede la facultad de decretar impuestos en virtud del principio de legalidad y reserva de ley, establece que la Superintendencia de Administración Tributaria como órgano rector de la recaudación, tiene facultades para participar directa o indirectamente en la negociación y celebración de los tratados y convenios internacionales en materia fiscal que se consideren necesarios para fortalecer el sistema de recaudación. Es decir, la norma citada previamente reconoce la necesidad y la viabilidad que le Estado de Guatemala a través de la autoridad tributaria, suscriba los convenios tributarios que considere oportunos y beneficiosos al país.

Por otro lado, es necesario referirse a lo contenido en el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, reformado por el Artículo 1 de la Ley para el Fortalecimiento de la

⁴⁰ Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1991.



Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República, el cual regula lo siguiente:

Artículo 3. Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta Ley.

La norma citada con antelación reconoce y confirma varios de los puntos desarrollados en este trabajo, principalmente en relación a la sobrefacturación que se puede dar en las compras o importaciones entre empresas o multinacionales relacionadas, con efecto de disminuir la base impositiva y erosionar la carga tributaria; ya que la inflación en los precios de transferencia es uno de los mecanismos más utilizados en la evasión fiscal, siendo necesario que el Estado adopte medidas técnicas y operativas con el objeto de estandarizar, regular y controlar la inflación de precios obteniendo una recaudación justa, equitativa e inclusiva. Por otro lado, la norma fomenta la celebración de tratados tributarios para que exista intercambio de información y colaboración en la recaudación tributaria entre las distintas autoridades fiscales.



4.4.2 Procedimiento interno para su negociación, aprobación y ratificación

Dado que el tema al que atañe el presente trabajo implica un procedimiento establecido para que los tratados tributarios entren en vigor dentro del territorio nacional, es necesario desarrollar el procedimiento, ya sea que estos sean bilaterales o multilaterales. El artículo 11 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados establece que los Estados pueden suscribir y celebrar tratados de cualquier forma convenida, siempre que conste suficientemente el consentimiento otorgado por las partes, de tal forma que el procedimiento para la implementación en Guatemala sería el siguiente:

- a) **Negociación:** En esta primera etapa, el Estado en ejercicio del *ius ad tractatum* o de la facultad de celebrar tratados internacionales, realiza todos los trámites necesarios y previos, dentro de los cuales establece las directrices que pretende normar a través del convenio o tratado. Si este es un convenio bilateral, generalmente la negociación se lleva a cabo a través del ministro de relaciones exteriores; sin embargo, en este caso sería a través del ministro de finanzas Públicas y/o superintendente de administración tributaria, asesores y el agente diplomático enviado para negociarlo. Si fuese un tratado multilateral, las negociaciones generalmente se llevan a cabo en una conferencia internacional.

- b) **Suscripción:** En esta etapa se adopta el texto del tratado y se procede por parte de los negociadores a la firma respectiva. Es necesario mencionar que, para suscribir



un tratado en representación de un Estado se requiere ser plenipotenciario, es decir, estar investido de plenos poderes, a esta facultad se le denomina *exequátur*. Por regla general, la firma por sí sola no genera derechos y obligaciones a las partes, ya que se requiere de etapas posteriores para que el tratado adquiriera fuerza obligatoria. Es decir, se firma *ad referendum* ya que se debe realizar un estudio del texto para su aprobación y ratificación en el Estado.

- c) Aprobación: El Artículo 171, literal l) de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que es atribución del Congreso de la República aprobar antes de su ratificación, los tratados y convenios internacionales que tengan efecto directo en las leyes vigentes y en el ordenamiento jurídico interno. Es decir, luego de la negociación, celebración y suscripción, el Organismo Legislativo debe aprobarlo a través de la emisión de un decreto por medio del cual este adquiere fuerza de ley.
- d) Ratificación: En esta etapa, es necesario hacer alusión al Artículo 183, literal k) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que es función del Presidente de la República, someter a consideración del Congreso para su aprobación, antes de la ratificación, los tratados y convenios internacionales suscritos por el Estado de Guatemala. De esta cuenta, a través de la ratificación el Estado hace constar en el ámbito internacional, su voluntad de obligarse a través del tratado o convenio internacional.
- e) Canje o depósito del instrumento de ratificación: El canje se lleva a cabo en los convenios bilaterales y consiste en el intercambio de las notificaciones realizadas entre las partes, por medio de las cuales se hace saber que el convenio ha sido



debidamente ratificado por el órgano competente. Mientras que el depósito se lleva a cabo en los tratados multilaterales, a través del cual se procede a depositar el instrumento de ratificación ante el depositario designado en el mismo tratado, generalmente es uno de los Estados parte o la secretaría general de una organización internacional.

- f) Registro y publicidad del tratado: Esta será la constancia que existe en un organismo internacional que un determinado Estado parte ha adquirido derechos y obligaciones a través de la suscripción del tratado o convenio internacional.

- g) Adhesión: Aunque la adhesión no es una etapa que forme parte del procedimiento normal, vale la pena hacer alusión a ella y mencionar que es el acto jurídico a través del cual un Estado que no es parte de un tratado multilateral se incorpora a él, mediante una declaración unilateral formulada de conformidad con la cláusula o normativa mencionada en el propio tratado que autoriza para hacerlo. Derivado de lo anterior, una vez hecha la adhesión, debe continuarse con las demás fases para que el convenio o tratado adquiera fuerza de ley en el territorio nacional según las fases desarrolladas previamente.



4.4.3 El beneficio de los tratados internacionales tributarios: una solución técnica a la evasión y elusión fiscal en Guatemala

Como se ha expuesto a lo largo del presente trabajo, los tratados tributarios que generalmente se materializan en convenios o acuerdos bilaterales, persiguen establecer un marco jurídico que regule las relaciones jurídico tributarias existentes entre varias jurisdicciones. Para ello proponen mecanismos conjuntos para fortalecer los sistemas de control y recaudación tributaria a través del intercambio de información fiscal de contribuyentes transnacionales, o bien, desarrollando métodos que mitiguen la doble o múltiple tributación. Por lo tanto, la consecución de su propia finalidad ya supone efectos positivos derivado de la celebración y existencia de dichos tratados.

Los beneficios de éstos son de diversa índole, dentro de los cuales se puede hacer alusión a aquellos de naturaleza económica, jurídica, política y técnica. Ello implica que las consecuencias de los convenios internacionales tributarios además de alcanzar una solución técnico-tributaria a la evasión y elusión fiscal constituyen un instrumento que fomenta las relaciones económicas, jurídicas y políticas entre los Estados parte. Claramente, los convenios son acuerdos celebrados entre dos o más países en el que ambos ceden una parte de su soberanía fiscal. De tal forma que, al celebrarse con un contenido claro, y una vigencia permanente, suponen la consolidación de un marco jurídico internacional sólido de las consecuencias fiscales de todas aquellas operaciones y transacciones que tengan relación con los Estados parte.



La existencia de este marco normativo, sin duda, otorga seguridad y certeza jurídica a los actores o contribuyentes principales que se ven inmersos en las operaciones económicas en cuestión. Un marco jurídico que ofrezca certeza y seguridad jurídica a los actores tributarios involucrados claramente implica no solo procedimientos de intercambio de información o métodos que eliminen la doble imposición, sino también establecer reglas claras para resolver cualquier tipo de conflicto o controversia fiscal derivada de la aplicación de los convenios celebrados.

En este sentido, la claridad de las normas jurídicas aplicables a la tributación internacional, sin duda, ayuda al establecimiento de un terreno atractivo a la inversión e importación de capital, por lo que los efectos positivos que surgen de un mejor control y administración de impuestos también traen consigo un aumento, a largo plazo claro está, en la recaudación derivada de estos nuevos capitales. Evidentemente, la inversión directa de capitales en un territorio cuyo sistema tributario es sólido a nivel nacional e internacional, aumenta la recaudación, a saber:

- a) Se aumenta la producción a nivel nacional, mejorando también las condiciones en las que se produce dentro del país.
- b) Se genera un aumento en el empleo, tanto a nivel directo como indirecto. Ello no solo en las industrias que reciben el capital de forma directa, sino también en aquellas que



prestan servicios de forma indirecta, tal como la banca, la industria, comercio, entre otros.

- c) Aumento en la transferencia e intercambio de tecnología de vanguardia entre los países exportadores e importadores de capital.
- d) Lo anterior coadyuva a generar condiciones macroeconómicas mucho más favorables, lo que a su vez fomenta y atrae la inversión en territorio nacional.

Es evidente que las condiciones económicas y jurídicas pueden verse impactadas de forma positiva en la implementación de tratados internacionales en materia tributaria. En el caso de Guatemala, las metas de recaudación que año tras año son trazadas por la autoridad tributaria no son del todo satisfactorias. Ya que a través de la falta de certeza y la incertidumbre que genera el comercio transfronterizo en sistemas tributarios debilitados, se ha logrado la utilización de procedimientos que disminuyen y merman la carga tributaria que debiese ingresar a las cajas fiscales; mecanismos como los precios de transferencia, la inflación de gastos deducibles, el aprovechamiento de vacíos legales y el abuso de formas jurídicas en los negocios que tienen impacto fiscal, coadyuvan no solo a eludir el cumplimiento de obligaciones tributarias, sino también a la evasión fiscal.

Derivado de lo expuesto con anterioridad, dentro de los amplios beneficios expuestos que trae consigo la implementación de tratados internacionales tributarios en Guatemala, es posible afirmar que estos constituyen un instrumento técnico-tributario que a través un marco normativo internacional permite ofrecer certeza jurídica a los actores fiscales



involucrados, fomentando de esta manera el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias, y a su vez, a través de los mecanismos técnicos de control e información sobre los contribuyentes transaccionales, se regula con mayor precisión el cumplimiento de las obligaciones tributarias, disminuyendo los márgenes de evasión y elusión fiscal.

Finalmente, Guatemala es un territorio y una jurisdicción que se ve impactada por el constante intercambio de capitales nacionales y externos, por lo que ante la ausencia de un sistema tributario internacional se ha abierto con mayor facilidad la oportunidad a la evasión y elusión fiscal, generando resultados altamente negativos en el país. Por lo tanto, la implementación de convenios o acuerdos fiscales en los que Guatemala sea parte, que persigan finalidades como el intercambio de información tributaria, la asistencia en la recaudación, el aumento en el control del pago de impuestos y que pretendan mitigar la doble o múltiple tributación gravando una sola vez determinadas rentas o ingresos; ofrecen la oportunidad de disminuir de forma contundente la no-imposición y de aumentar de manera óptima la recaudación tributaria.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La evasión y elusión fiscal en Guatemala han ido en aumento año tras año, dado que la globalización y el aumento del comercio transnacional, ha permitido que los grandes contribuyentes internacionales utilicen sistemas sofisticados y técnicos para disminuir la carga tributaria o para la no imposición. Lo anterior tiene un impacto negativo en la recaudación tributaria y en la disponibilidad de recursos financieros por parte del Estado de Guatemala. Ello se debe, entre otras cosas, a que existen deficiencias en el ordenamiento jurídico tributario y a la falta de capacidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria en las herramientas de fiscalización.

El Artículo 98 "A" del Código Tributario y el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, permiten la celebración e implementación de tratados internacionales en materia tributaria en Guatemala, con el objeto de alcanzar un mecanismo adecuado de cooperación internacional que permita fortalecer el sistema tributario y mejorar la recaudación tributaria.

Por lo tanto, es necesario que el Estado de Guatemala celebre convenios de asistencia administrativa e intercambio de información fiscal, y también, convenios para evitar la doble imposición, con el objeto de implementar un marco jurídico tributario que permita fomentar la transparencia fiscal y la certeza jurídica, disminuyendo considerablemente los índices de evasión y elusión fiscal.





BIBLIOGRAFÍA

ALVEÑO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. Guatemala: Ed. De Pereira, 2013.

ARAUJO, Falcao Almilcar. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Argentina: Ed. Depalma, 1964.

GARCÍA, Horacio A. **La autonomía del derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1996.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5063717>. **Elusión o evasión fiscal**. (Consultado: 1 de marzo de 2020).

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5110529>. **Cláusula general anti-elusiva y la norma VIII peruana**. (Consultado: 15 de marzo 2020).

http://icefi.org/sites/default/files/icefi__la_necesidad_de_una_reforma_fiscal_en_guatemala.pdf. **La necesidad de una reforma fiscal integral en Guatemala. Hallazgos y recomendaciones a partir del contexto económico, financiero, social, y político que afronta el nuevo gobierno**. (Consultado: 17 de marzo 2020).

https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_22.pdf. **El régimen fiscal de las economías de la opción en un contexto globalizado**. (Consultado: 16 de marzo 2020).

<https://portal.sat.gob.gt/portal/download/1741/estadisticas-tributarias/37996/comrectrib2019.pdf>. **Comentarios de la recaudación tributaria de diciembre de 2019**. (Consultado: 18 de marzo 2020).

<http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesisjcem/2016/07/04/Gordillo-Patricia.pdf>. **La elusión tributaria en Guatemala en los casos concretos de: calificación indebida de empresas bajo el decreto 29-89, empresas vinculadas y transmisión de dividendos bajo el velo de contratación laboral**. (Consultado: 3 de marzo 2020).

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/41048/1/S1700003_es.pdf. **Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina**. (Consultado: 1 de marzo 2020).



https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/9480/S9300143_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y. **La evasión tributaria**. (Consultado: 1 de marzo 2020).

<http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/4724>. **Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional**. (Consultado: 1 de marzo de 2020).

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf. **Introducción a los tratados tributarios**. (Consultado: 26 de marzo 2020).

LINARES QUINTANA, Segundo. **Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado**. Argentina: Ed. Plus Ultra, 1987.

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Guatemala: 2ª ed. Ed. (s.e), 2007.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1981.

QUEZADA BARRIENTOS, José Ricardo. **Hacia el combate de la evasión tributaria vía manipulación de precios de transferencia. El caso de Guatemala**. Guatemala: Ed. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2012.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Madrid, España: Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: 7ª ed. Ed. Depalma, 2001.

ZAVALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Santiago de Chile, Chile: Ed. ConoSur Ltda., 1998.

Legislación:

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

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

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Organización de Naciones Unidas, 1969.



Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Organización de Naciones Unidas, 2013.

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

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

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

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010.