

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



IDENTIFICAR EL USO INADECUADO DE LA EXONERACIÓN DE IMPUESTOS POR PARTE DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS CUANDO RECIBEN PAGOS POR SERVICIOS ESCOLARES

ILSIDA ESMERALDA MONROY MONROY

GUATEMALA, JULIO DE 2024

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

**IDENTIFICAR EL USO INADECUADO DE LA EXONERACIÓN DE IMPUESTOS POR
PARTE DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS CUANDO RECIBEN PAGOS
POR SERVICIOS ESCOLARES**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala.

Por

ILSIDA ESMERALDA MONROY MONROY

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, Julio de 2024

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

DECANO:	MSc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:		Vacante
VOCAL II	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Br.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic.	Wilfredo Eliú Ramos Leonor

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



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
PRIMER NIVEL EDIFICIO S-5

REPOSICIÓN POR: Corrección de datos
FECHA DE REPOSICIÓN: 23/10/2020



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 9 de septiembre del año 2020

Atentamente pase al (a) profesional **MARCOS VINICIO CLARK ROSALES**, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **Ilsida Esmeralda Monroy Monroy**, con carné **200017335** intitulado **IDENTIFICAR EL USO INADECUADO DE LA EXONERACIÓN DE IMPUESTOS POR PARTE DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS CUANDO RECIBEN PAGOS POR SERVICIOS ESCOLARES**. 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; asícomo, 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. Gustavo Bonilla
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción: 10, 09, 2020

(f)
Asesor(a)
(Firma y Sello)
Marcos Vinicio Clark Rosales
ABOGADO Y NOTARIO

LIC. MARCOS VINICIO CLARK ROSALES
ABOGADO Y NOTARIO
4ª CALLE 5-55, ZONA 1, COLONIA LA CASTELLANA
EL TEJAR, CHIMALTENANGO, CHIMALTENANGO
TEL. 59389406



Guatemala 2 de octubre de 2020

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



En forma atenta me dirijo a usted y en cumplimiento de la resolución de fecha nueve de septiembre de dos mil veinte, emitida por la Unidad de Asesoría de Tesis, de la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, en el que se me nombra como asesor del trabajo de tesis de la estudiante ILSIDA ESMERALDA MONROY MONROY, mismo que se titula **“IDENTIFICAR EL USO INADECUADO DE LA EXONERACION DE IMPUESTOS POR PARTE DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS CUANDO RECIBEN PAGOS POR SERVICIOS ESCOLARES”**, me permito informar lo siguiente:

El contenido científico y técnico de la tesis cumplió con los objetivos trazados. Se llevó a cabo un análisis jurídico y doctrinario, el cual se desarrolló en el marco legal formando parte del contenido investigado, con el cual se logró comprobar la hipótesis.

Se recurrió a las instituciones jurídicas pertinentes, así como los temas y doctrinas referentes a la materia, la recolección de información de diferentes leyes será de gran apoyo para quien decida consultar.

Los métodos de investigación se utilizaron de manera adecuada dentro del desarrollo de la investigación siendo los siguientes: método analítico, sintético, inductivo, deductivo, utilizando las técnicas de investigación documental y bibliográfica.

LIC. MARCOS VINICIO CLARK ROSALES
ABOGADO Y NOTARIO
4ª CALLE 5-55, ZONA 1, COLONIA LA CASTELLANA
EL TEJAR, CHIMALTENANGO, CHIMALTENANGO
TEL. 59389406



La conclusión discursiva fue redactada en forma clara y sencilla para esclarecer el fondo de la tesis en congruencia con el tema investigado. El contenido del trabajo de tesis me parece interesante y en medida de espacio, conocimiento de investigación, ha estado apegado a sus pretensiones considerablemente actualizado.

La bibliografía utilizada es acorde y exacta para cada uno de los temas desarrollados en la investigación realizada.

Cumpliendo con los requisitos reglamentarios exigidos en el artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Universidad de San Carlos de Guatemala; asimismo declaro expresamente que no soy pariente de la estudiante dentro de los grados de ley y por lo anteriormente expuesto, considero pertinente emitir **DICTAMEN FAVORABLE** para que el trabajo siga con el trámite correspondiente.

Atentamente,

Lic. Marcos Vinicio Clark Rosales
Abogado y Notario
Colegiado 9646

Licenciado
Marcos Vinicio Clark Rosales
ABOGADO Y NOTARIO

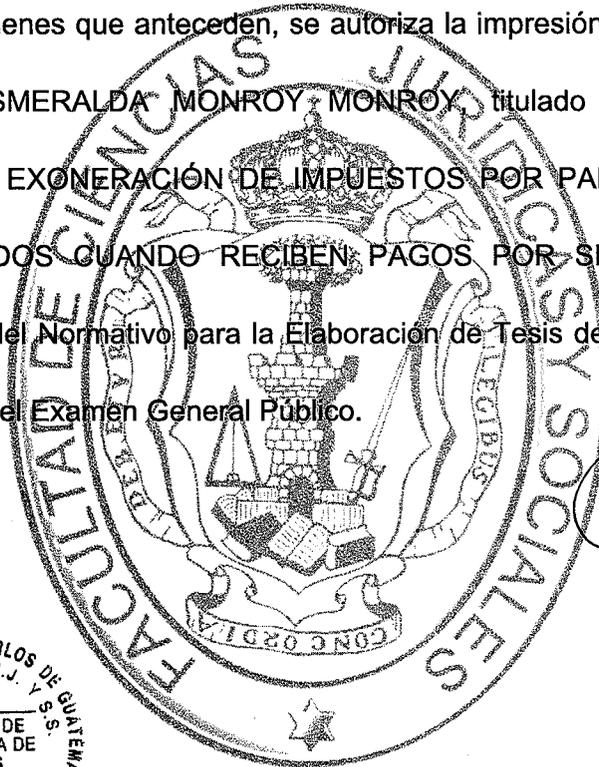


USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

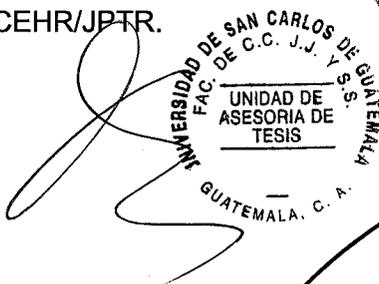


Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, dieciocho de abril de dos mil veintidos.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ILSIDA ESMERALDA MONROY MONROY, titulado IDENTIFICAR EL USO INADECUADO DE LA EXONERACIÓN DE IMPUESTOS POR PARTE DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS CUANDO RECIBEN PAGOS POR SERVICIOS ESCOLARES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.



CEHR/JPTR.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Porque me ha acompañado en esta etapa, dándome la fuerza, el valor y el entendimiento para poder culminar este proyecto de vida.
- A MI ESPOSO:** William de Jesús Ávila Gámez, por el apoyo incondicional que me ha brindado en este trayecto. Sin tu esfuerzo este triunfo no sería posible, gracias amor.
- A MI HIJA:** Andrea Del Rosario Ávila Monroy, fuiste el motivo de mi inspiración, te dedico este triunfo, te amo.
- A MIS PADRES:** Fidel Monroy Peinado y Felina Monroy Gutiérrez, por el apoyo incondicional, el amor y paciencia que me han brindado, son pilares fundamentales de mi vida, los amo.
- A MIS HERMANOS:** Sergio, Yoli y Byron, Dios me premio con ustedes, gracias por su valioso apoyo. Los quiero.
- A MIS SOBRINOS:** Janeth, Julie y Enrique, con mucho cariño.
- A MI FAMILIA:** Por su cariño y unión en todos los momentos de nuestra vida, abuelita, tías, tíos, primas, primos. Los quiero.
- A MIS AMIGOS:** Porque la amistad de cada uno de ustedes ha sido importante, les agradezco el ánimo que siempre me han brindado, hoy celebro con ustedes este triunfo.
- A:** E.D.E. Escuela de Derecho Especializada, por haber sido parte fundamental de los conocimientos adquiridos. Lic. Edwin Saput, Lic. Víctor Saput, gracias.



A:

Los profesionales, en especial a mi asesor de tesis Lic. Marcos Vinicio Clark Rosales gracias por su colaboración y paciencia. Y a todos los buenos catedráticos que con lealtad, fidelidad y honorabilidad han colaborado en la formación de todo profesional egresado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

A:

Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser mi casa de estudio en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por brindarme los conocimientos que hoy me convierten en una profesional.



PRESENTACIÓN

El trabajo de investigación desarrolla la problemática, perteneciendo al tipo de investigación cualitativa, para determinar, dicha investigación se enfocó en la rama del derecho administrativo, por el aprovechamiento de centros educativos privados de la exoneración de impuestos se sobrepasa de la intención que se pretendió dar de exoneración que equivales a la matricula estudiantil, ya que en centros educativos aprovechan de esa exoneración para incluir gastos administrativos como de ventas y servicios escolares.

El objeto de investigación es establecer jurídicamente el aprovechamiento de los centros educativos, al realizar cobros de material o servicios que presten, sin emitir factura y el sujeto de investigación son los guatemaltecos que usan los servicios de centros educativos privados, delimitando la investigación al departamento de Guatemala y a los años 2017 a 2021.



HIPÓTESIS

Al establecerse el análisis de la recaudación tributaria se afecta al evadir obligación de establecimientos educativos cuando no hacen efectivo el pago de impuestos de servicios extras en los centros educativos de manera que la Dirección Administrativa del Consumidor, debe de establecer las sanciones por propietarios de centros educativos que realicen dichos actos.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para poder establecer la hipótesis planteada se utilizaron distintos mecanismos como técnicas de investigación y se logró establecer y comprobó que cuando no hacen efectivo el pago de impuestos de servicios extras en los centros educativos perjudican a la administración por la falta de recursos como a vendedores de los mismos productos y de esa manera se debe de establecer las sanciones por propietarios de centros educativos que realicen dichos actos

Dentro de las técnicas de investigación se encuentran inmersas en el trabajo las siguientes: la observación, como elemento fundamental de todo proceso investigativo apoyándose en esta el sustentante para poder obtener el mayor número de datos, la observación, científica obteniendo con ella un objetivo claro, definido y preciso, la bibliográfica y documental y para el efecto se tiene como base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario y los impuestos.....	1
1.1. Los tributos.....	1
1.2. Fuentes del derecho tributario.....	1
1.3. Fuentes de los principios de legalidad y reserva de la ley.....	2
1.4. Fuentes legales del derecho tributario.....	3
1.5. Costumbre, jurisprudencia y doctrina.....	4
1.6. La incidencia en el derecho tributario guatemalteco.....	4
1.7. Los impuestos.....	5
1.8. Principios doctrinarios del impuesto.....	7
1.9. Características del impuesto.....	8
1.10. Fundamento legal.....	9
1.11. Naturaleza jurídica de los impuestos.....	9
1.12. Clasificación de los impuestos.....	11
1.13. Principios constitucionales del derecho tributario.....	13

CAPÍTULO II

2. La administración tributaria y entidades encargadas de los tributos.....	17
2.1. La administración tributaria.....	17
2.2. Antecedentes de la administración tributaria.....	17
2.3. Medidas legales contra la evasión fiscal.....	19
2.4. Instituciones encargadas de los tributos.....	21
2.4.1. Organismo Judicial.....	21
2.4.2. Ministerio Público.....	22
2.4.3. Superintendencia de Administración Tributaria.....	24

CAPÍTULO III

3. La obligación tributaria y la evasión fiscal.....	31
3.1. La obligación tributaria.....	31
3.2. Características de la obligación tributaria.....	32
3.3. Elementos de la relación jurídico-tributaria.....	32
3.4. La evasión fiscal.....	40
3.5. Características de la evasión fiscal.....	44
3.6. Tipificación legal de la evasión fiscal.....	45
3.7. Formas de evasión fiscal en Guatemala.....	48
3.8. Efectos.....	48
3.9. El proceso tributario sancionador.....	49

CAPÍTULO IV

4. Identificar el uso inadecuado de la exoneración de impuestos por parte de los centros educativos privados cuando reciben pagos por servicios escolares.....	53
4.1. Objeto de la historia de la tributación.....	53
4.2. La educación.....	53
4.3. Problemática.....	58
4.4. Análisis de la problemática.....	59
4.5. Solución.....	60
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	61
BIBLIOGRAFÍA.....	63



INTRODUCCIÓN

El problema sobre la evasión fiscal, que cometen centros de estudio ya que es un delito que es castigado, en los últimos años se ha sabido de pagos que deben de realizar los alumnos graduando para recepciones y contratación de salones o actos de graduación incluso de alquiler de togas de graduación, que es otra forma en que los establecimientos educativos privados realizan los cobros sin entregar factura del pago que se realiza.

El objetivo general fue, determinar de qué manera se cobran utensilios escolares sin emitir facturas en centros educativos al momento de realizar ventas de distintos artículos en los mismos centros educativos, el aprovechamiento de centros educativos privados de la exoneración de impuestos se sobrepasa de la intención que se pretendió dar de exoneración que equivale a la matricula estudiantil, ya que en centros educativos aprovechan de esa exoneración para incluir gastos administrativos como de ventas y servicios escolares, donde pasan desfilando desde combos de útiles escolares libros, uniformes instrumentos musicales servicios de internet y de bus que comúnmente no son entregados con facturas para evadir impuestos o solamente entregan recibos simples donde dejan constancia de la compra de los mismos o los servicios prestados.

La investigación contiene cuatro capítulos; en el primero se desarrolló el tema del derecho tributario y los impuestos; en el segundo, se analizó la administración tributaria y entidades encargadas de los tributos; en el tercero, se estudió la



obligación tributaria y la evasión fiscal y, en el cuarto, se identificó el uso inadecuado de la exoneración de impuestos por parte de los centros educativos privados cuando reciben pagos por servicios escolares.

La metodología de investigación consistió en el uso de los siguientes métodos: el analítico para estudiar la importancia de la ley; el inductivo y el sintético para elaborar el marco teórico que fundamenta este informe.

Para la recolección del material que dio base al tema se utilizó distintas técnicas la técnica bibliográfica documental, tanto nacional e internacional.

Esperando que el trabajo de investigación, de una forma adecuada de cumplir emitiendo facturas por establecimientos educativos que realicen comercio dentro de sus centros educativos.

CAPÍTULO I



1. El derecho tributario y los impuestos

El derecho tributario es un proceso histórico constitucional por el que la imposición de pagar impuestos se transforma en la contribución que todo ciudadano debe hacer a favor de su Estado para cubrir sus gastos públicos.

1.1. Los tributos

La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros, agrega el autor Giuliani Fonrouge, que probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario”, siendo que en América Latina la que mas predomina es la de “Derecho Tributario”.¹

1.2. Fuentes del derecho tributario

El derecho tributario está construido sobre los principios fundamentales de legalidad y de reserva de ley, se puede afirmar que las fuentes del derecho tributario:

¹ El derecho financiero. Pág. 37.



1.3. Fuentes de los principios de legalidad y reserva de la ley

Como consecuencia de los principios de legalidad y reserva de la ley, las únicas fuentes formales directas del derecho tributario son las escritas, las que se circunscriben a la Constitución de la República, las leyes ordinarias, los decretos leyes, los reglamentos y los convenios y tratados internacionales, con la aclaración en cuanto a los dos últimos señalados, que, para adquirir el carácter de Ley de la República, tiene que ser ratificados por el Organismo Legislativo.

Los principios de legalidad y de reserva de la ley no sólo determinan la eliminación o inadmisión de las fuentes no escritas en el derecho tributario, sino que ejercen su influencia también sobre fuentes escritas, tanto en el plan del derecho interno como en el derecho internacional.

Así, de una parte, se considera que, por virtud del principio de legalidad, los convenios internacionales de carácter fiscal no son fuente directa, y sólo se transforman en tal a través de la ley interna, en virtud de la que reciben su ratificación y pasan a ser parte del ordenamiento propio de cada país.

Sobre el sistema de las normas tributarias internas se estima generalmente que en los principios de legalidad y de reserva de ley inciden en un doble sentido.

- a) Imponiendo una jerarquía, en virtud de la cual el reglamento queda subordinado a la ley.



b) Determinando una serie de peculiaridades sobre la producción de las normas.

El principio de legalidad manda que ningún tributo deba establecerse sino por norma con rango de ley en su aspecto formal y material; es decir, que no existen más impuestos que los que resulten de la legislación tributaria positiva.

En estas condiciones es evidente que la ley es la única fuente formal y material primaria del derecho tributario y que según el ordenamiento jurídico sólo debe aceptarse como fuentes del derecho tributario en Guatemala, la Constitución de la República, las leyes ordinarias, los decretos leyes, los tratados y convenios Internacionales que tengan fuerza de ley y los reglamentos.

1.4. Fuentes legales del derecho tributario

Según el Artículo 239 Constitución Política de la República de Guatemala, la ley es la única fuente del derecho "Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- a) Las disposiciones constitucionales.
 - b) Las leyes, los tratados y las leyes convencionales internacionales que tengan fuerza de ley.
 - c) Los reglamentos que por acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.".
- Artículo 2 "Código Tributario". Decreto Número 6-61 del Congreso de la República de Guatemala.



1.5. Costumbre, jurisprudencia y doctrina

Como consecuencia de lo anterior, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina no son fuentes del derecho tributario, pero si proporcionan al Derecho Tributario innegables aportes, en su elaboración, interpretación y sobre todo en su aplicación.

1.6. La incidencia en el derecho tributario guatemalteco

Las fuentes del derecho si han incidido notablemente en el derecho tributario, pues en cuanto a las fuentes reales, es del conocimiento de todos los guatemaltecos, los hechos y fenómenos sociales, económicos y políticos que intervinieron en la creación del Impuesto Sobre la Renta y, sobre todo, en la actualidad, en la creación del Impuesto Sobre el Valor Agregado (IVA). En relación a las fuentes formales, se pueden manifestar que la promulgación de las leyes tributarias en un gobierno del derecho y en uno de facto, tiene sus ventajas y desventajas.

En un gobierno de Derecho tiene como ventaja que por contemplar la Constitución de la República que únicamente el Organismo Legislativo previo los trámites de ley, puede decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, el ciudadano contribuyente tiene más garantías, pues se supone que lo diputados son los representantes del pueblo y por lo tanto, los encargados de defender los derechos ciudadanos, a la vez, que también es una desventaja, pues para derogar y modificar una ley tributarias, su trámite es más lento; y en un Gobierno de Facto la desventaja es que el gobernante de turno puede decretar impuestos en forma



inmediata, según su criterio, sin que exista ningún, organismo que se le pueda oponer, y por el contrario tiene la ventaja, de que en su caso de tener que derogar una ley o modificarla lo hace en forma más rápida, sin mayores formalismos.

En cuanto a las otras fuentes que contempla el Derecho, como las costumbres, la jurisprudencia y la doctrina, se estableció que en Guatemala no son consideradas como fuentes tributarias, en el aspecto material, pues sólo la ley puede crear los tributos, por lo que no tienen ninguna incidencia en el Derecho Tributario.

1.7. Los impuestos

El Artículo 11 del Código Tributario establece que el “impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él. Según el modelo de Código Tributario para América Latina “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.”

El impuesto es la cuota, parte representativa del costo de producción de los servicios públicos, que el Estado obtiene legalmente de los particulares; así tenemos impuestos directos, que son los que gravan los ingresos económicos de



los individuos; y los impuestos indirectos, que son los que gravan al sujeto sabiendas de que éste trasladará el impuesto al consumidor final.

En la antigüedad fue una prestación hecha por los súbditos al señor feudal, luego se transforma en servicio o súplica de los reyes al pueblo para ayudar a cubrir los gastos de los servicios públicos, posteriormente fue una colaboración del ciudadano y en la actualidad se han convertido en una obligación que se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria, que a la vez produce ciertos efectos económicos y sociales; el impuesto en sentido general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad, por medio del impuesto se puede prestar limitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, se entiende por impuesto la cantidad de dinero que se destina al Estado, de carácter obligatorio para que sea posible proveer de servicios necesario, “el impuesto es un pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva.”²

Los impuestos surgen fundamentados en las teorías del sacrificio y del deber. En el primero se identifica al impuesto como una cara que debe ser soportada con el mínimo de esfuerzo, esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos nos da un elemento que debe ser considerado en el establecimiento de las contribuciones.

² Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero. Parte II.** Pág. 80



Dentro de los impuestos el sacrificio que se produzca en cada individuo sea menor posible.

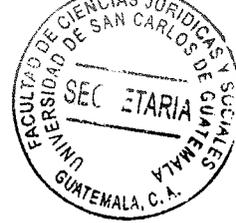
La segunda teoría que quizás yo pueda referirme tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, por la cual se obliga a todos los ciudadanos a contribuir en los gastos públicos ya sea por razones de nacionalidad o economía, un concepto breve que sintetiza bastante este tema lo desarrollamos como que los impuestos son la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.

1.8. Principios doctrinarios del impuesto

Son cinco los principios doctrinarios de los impuestos, tomando en cuenta distintos aspectos de los cuales se encuentra el principio de justicia, principio de certidumbre, principio de comodidad y el principio de economía, que se desarrollan de la siguiente manera:

a) Principio de justicia

El principio de justicia consiste en los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades.



b) Principio de certidumbre

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas. Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota.

c) Principio de comodidad

Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

d) Principio de economía

Todo Impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recaude y lo que ingrese en el tesoro público del Estado sea lo más pequeño posible mencionaría.

Un ejemplo tan común que se podría presentar es que, si para cobrar un impuesto se contratan muchos funcionarios públicos y empleados públicos lo más seguro es que los sueldos que se les pague devorarán la mayor parte del producto de los impuestos.



1.9. Características del impuesto

Se establece a favor de la administración activa: todo dinero que se pague proveniente de los impuestos debe destinarse a cubrir el presupuesto del Estado.

De la definición dada de los impuestos y otras definiciones doctrinarias y legales, encontramos en todas unas ideas fundamentales “la de que el impuesto es en esencia una aportación que deben los miembros del Estado, por un imperativo de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado”.³

1.10. Fundamento legal

Debe establecerse a través de la ley: el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad, el cual indica que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos.

De esa manera el pago del impuesto debe ser obligatorio: esta obligación surge de la necesidad de dotar al Estado de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas o sociales; asimismo deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con las circunstancias contenidas en la ley como hecho generador.

³ Flores Zavala, Ernesto. **La teoría del seguro**. Pág. 47

1.11. Naturaleza jurídica de los impuestos

La única fuente de la obligación de crear impuestos es la ley y las doctrinas que explican la naturaleza jurídica de los impuestos han dejado de tener relevancia jurídica, citaré algunas únicamente como un antecedente histórico ya que entre ellas tenemos:

a) Teoría de la equivalencia

Según esta teoría, el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares; esta primera tesis fue sostenida inicialmente por Pufendorf de la escuela “cameralista”, esta escuela nació a mediados del Siglo XVII, como ciencia de la administración de la hacienda para los príncipes para preparar a los funcionarios fiscales de la “cámara principis”, con conocimientos generales de economía y administración, Pufendorf, sostenía que el impuesto “es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debía existir una capacitación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio”.⁴

b) Teoría del seguro: Según esta teoría el impuesto es una “prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar al Estado”; “el impuesto es la prima de seguro pagado por aquellos

⁴ *Ibíd.* Pág. 48



que poseen para asegurarse contra todos los riesgos, de ser perturbados en su posesión o en su disfrute”;⁵

Esta teoría se considera falsa por dos razones fundamentales: en primer lugar porque en ningún tiempo se ha considerado la actividad del Estado, como una simple protección de la hacienda de sus habitantes o súbditos; por el contrario el Estado moderno tiende a desarrollar su actividad en todas las órdenes; y en segundo lugar, porque si se analizan someramente las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeña parte de esos presupuestos; en ningún tiempo el Estado ha actuado como una empresa de seguros, ya que si así fuera, tendría la obligación al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo.

c) Teoría que considera al impuesto como un sacrificio: Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del sacrificio mínimo; el impuesto, dice, representa el mínimo sacrificio posible, el impuesto es un sacrificio porque el contribuyente debe desprenderse de una parte de su patrimonio sin obtener de inmediato un beneficio.

De esa manera que este sacrificio debe ser el mínimo posible y no ser un obstáculo para el incremento de la producción.

⁵ **Ibíd.** Pág. 50



1.12. Clasificación de los impuestos

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos; al mencionar impuestos directos Cabanellas lo preceptúa “el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudados de conformidad con las listas normales de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza”.⁶

Por otra parte define el impuesto indirecto como “el que gravita sobre los objetos del consumo o determinados servicios y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos; recibe su nombre por satisfacerse de manera indirecta”⁷,

- a. **El Impuesto Sobre la Renta (ISR):** Este es un impuesto directo que grava las rentas obtenidas por toda persona, nacional o extranjera, obtenida en el territorio nacional; grava salarios y bonificaciones, que el Estado y el sector privado pagan a sus empleados, también grava las ganancias producidas por las empresas, se exceptúa el pago del impuesto a las rentas obtenidas por instituciones y personas a las que la ley exime del pago.

- b. **Impuesto al Valor Agregado (IVA):** Este impuesto es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo; grava todas las fases del proceso de producción y

⁶ Cabanellas de la Cuevas, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 753

⁷ *Ibíd.*, Pág. 753



distribución de bienes, incorporando el valor en cada una de ellas; el único real sujeto que paga el impuesto al valor agregado -IVA-, es el consumidor final del producto, ya que el impuesto al valor agregado -IVA-, es recuperable para fabricantes, intermediarios y vendedores; cada uno recupera el impuesto hasta llegar al consumidor final, quien no lo traslada sino paga el monto total del impuesto.

c. Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI): El primero de julio del año 2004, entraron en vigencia modificaciones al paquete tributario de los guatemaltecos, entre ellos se incluye la creación del impuesto extraordinario temporal de apoyo a los acuerdos de paz -IETAAP- y el cambio de período fiscal, que será de enero a diciembre de cada año, éste es creado por el Congreso de la República y sustituye al impuesto de las empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA), dado al requerimiento de mayores recursos financieros para cumplir con los compromisos gubernamentales; su vigencia es determinada por el gobierno, para los próximos tres años y lo pagan dichas empresas cada tres meses. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es la entidad del ministerio de finanzas públicas encargada de recaudar los recursos financieros provenientes de los pagos de los impuestos.

d. Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios del derecho tributario están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental del país; el Estado es garante



de los derechos mínimos de los contribuyentes, entre estos principios analizaremos brevemente los principios de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación y el de irretroactividad.

- e. Principio de legalidad:** Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley. Así también el Código Tributario Decreto número 6-91, del Congreso de la República y todas sus reformas, se encuentra inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado él mismo en sus primeros tres considerandos.
- f. Principio de capacidad de pago:** El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que “conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica”,⁸

Actualmente la legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de

⁸ Derecho administrativo. Pág. 54

Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.”

g. **Principio de no confiscación:** Para ello entenderemos que confiscación es el acto de privar de un bien a alguno para aplicarlo al fisco; confisccius es un delator, se sabe que en la época Cesárea más corrompida, los denunciante abundaban, porque tenían participación en lo que obtuviera el fisco, se dice que es la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de un reo, constituyendo un castigo que recae sobre los herederos del delincuente.

La Carta Magna no autoriza la aplicación total de los bienes de una persona al impuesto, ya que asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición se prohíbe su confiscación, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía directa haga ilusorias tales garantías, de aquí que el afianzamiento en la doctrina que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.

h. **Principio de irretroactividad:** La Carta Magna, encontramos este principio en el Artículo 15 que preceptúa “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”; el principio general que domina esta materia es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, pero este principio no debe considerarse como absoluto y todos los autores admiten que sufre excepciones, en materia tributaria existen



dos cuestiones fundamentales por resolver, una de ellas es; qué debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley, la otra es en qué casos debe una ley aplicarse retroactivamente, una ley es retroactiva cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de una ley anterior.



CAPÍTULO II

2. La administración tributaria y entidades encargadas de los tributos

La descentralización viene a ser una de las estrategias más importantes del proceso de democratización, ya que es una distribución del poder del Estado, que se lleva a cabo mediante transferencias de competencias y de recursos financieros del gobierno central a los gobiernos autónomos municipales quienes son los que tienen el control de las facultades, programas y recursos trasladados, pues poseen personalidad jurídica y patrimonio propio, así como autonomía política;

2.1. La administración tributaria

A la administración tributaria le corresponde velar para que la función tributaria en las empresas esté debidamente gestionada, planificada y administrada, de tal forma que se contribuya justa y equitativamente con el desarrollo económico y social del país, permitiendo que el Estado reciba en forma oportuna los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

2.2. Antecedentes de la administración tributaria

Con el objeto de mejorar la administración tributaria y la recaudación, en el año de 1972 se unieron la Dirección General del Impuesto sobre la Renta con la Dirección



General de Rentas, dando como resultado de esta fusión un fracaso rotundo, siendo que la intención de esta fusión era una idea excelente.

En el año de 1979 se realiza un proyecto de Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual debería ser una entidad autónoma y totalmente independiente, el cual tenía como finalidad primordial certificar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias.

Como parte de las medidas para fortalecer la administración tributaria, aumentar la carga tributaria y cumplir con uno de los compromisos adquiridos con la firma del Acuerdo sobre aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria (Acuerdos de Paz), suscrito entre el Gobierno de Guatemala y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca –URNG- en diciembre de 1996, bajo la supervisión de las Naciones Unidas, como parte de los compromisos fiscales contenidos en dichos acuerdos y derivado de una baja recaudación tributaria que constituye una de las menores cargas fiscales de Latinoamérica, generado principalmente por: “la alta y creciente evasión tributaria; el marco legal insuficiente y disperso; la deficiente administración del sistema tributario y la baja cultura tributaria de la población”, el Gobierno de Guatemala a través del Ministerio de Finanzas Públicas adquirió el compromiso de asegurar la eficacia y transparencia de la recaudación tributaria y la administración fiscal, fomentar la confianza de los contribuyentes en la administración pública, terminar con la evasión y defraudación fiscal, así como, iniciar las gestiones necesarias para modernizar y fortalecer el sistema tributario aduanero del país.



2.3. Medidas legales contra la evasión fiscal

El gobierno de la República de Guatemala, afronta una situación difícil contra la defraudación fiscal, que como bien se menciona es un problema que data desde los inicios de los tributos.

Las acciones necesarias para erradicar este mal nacional han sido insuficientes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de tal cuenta que ha sido necesario auxiliarse de organismos internacionales que a través de su experiencia y debate continuo y sugieren nuevos mecanismos que buscan darle fin a la defraudación tributaria.

El Centro Interamericano de Administración Tributaria , CIAT es una institución creada para promover el perfeccionamiento de las administraciones tributarias a través, del intercambio de ideas, experiencias y distribución de información; de la asistencia técnica, y el adiestramiento de la recopilación y distribución de la información, la promoción técnica, se está desarrollando objetivos en el marco de dos líneas estratégicas, por una parte el desarrollo de servicios de asistencia y de ayuda al contribuyente ofreciendo mejores y mayores servicios que se puedan diseñar estableciendo actuaciones de control y prevención contra la lucha del fraude tributario.

En lo que se refiere en la prevención y lucha contra la evasión, la complejidad de las relaciones económicas que hoy se caracterizan en el mundo globalizado y sometido a continuas y permanentes transformaciones, propicia la aparición de nuevos e



importantes mecanismos de evasión cuya corrección exige que deben ser abordados con instrumentos y estrategias que se utilizan hasta la fecha.

Se ha dicho que la evasión es como un acto defraudatorio, ya que distorsiona la actividad de la administración tributaria es decir la recaudación, y tiene como consecuencia el condicionar el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales. Lo anterior crea una consecuencia intangible de carácter moral en el cual se manifiesta la falta de solidaridad de los ciudadanos.

Sin embargo, muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder. Los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria –en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana– constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido. “En Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que sostienen hoy el pacto fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones.”⁹ Se puede deducir que las autoridades tributarias cada día ejercen una mayor presión sobre el mismo grupo social es que se ve sobre cargado con tributos aparentemente confiscatorios, uno de los ejemplos actuales es el impuesto sobre la circulación de vehículos.

⁹ Muñoz Conde, Francisco. **La política criminal**. Pág. 6



La administración tributaria le da un enfoque y unifica esfuerzos a implementar mecanismos que faciliten al contribuyente el pago del impuesto correspondiente a través de mecanismos electrónicos los cuales facilitan el control y fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria y por ende aumenta la recaudación y podría premiar al contribuyente mediante mecanismos justos de deducción de impuestos en relación con otros.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, indica: "Este problema, que es todavía mayor en sociedades marcadas por una profunda desigualdad social, violencia e injusticia, demuestra que la consolidación de sociedades más democráticas e inclusivas no deberían olvidar la importancia del pago de impuestos para mejorar la distribución de la riqueza en favor de los sectores vulnerables y de menores recursos."¹⁰

2.4. Instituciones encargadas de los tributos

Entre las principales instituciones encargadas de los tributos se encuentran:

2.4.1. Organismo Judicial

Le corresponde la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado, y la función judicial o jurisdiccional, que es la actividad del Estado encaminada a tutelar el ordenamiento jurídico, o sea que está dirigida a obtener en casos concretos la

¹⁰ ICEFI. **La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial.** Pág. 5.



declaración del derecho y la observancia de la norma jurídica pre-constituida mediante una resolución de controversia, que surgen por conflicto de intereses, tanto entre particulares, como entre particulares y el poder público y mediante la ejecución coactiva de la sentencia.

2.4.2. Ministerio Público

El autor Hugo Alsina; indica: “encuentra el origen de esta institución en el imperio romano en el cual existían funcionarios y servidores públicos los cuales desarrollaban ciertas actividades encomendadas por los emperadores, otros en cambio lo hacían en representación de las ciudades, a los primeros se les conocía con el nombre de procuradores caesaris y a los segundos se les denominaba o conoció con el nombre de procuradores civitatis, cada uno con funciones propias y diferentes al otro, los procuradores eran los encargados de fiscalizar el pago de los tributos con lo cual recaudaban dinero para el sostenimiento de los grandes ejércitos e imperio del emperador”¹¹.

Según el autor Hugo Calderón el Ministerio Público, es un “órgano de control jurisdiccional independiente de cualquier ministerio del estado.”¹², desarrollando una función de contralor jurídico de la administración pública, de los actos ejecutados por los funcionarios y empleados públicos, así como de la actividad desarrollada por los tribunales de justicia. La actividad de los fiscales está regulada en la Ley Orgánica

¹¹ **Introducción al estudio del derecho**, Pág. 173.

¹² **Derecho administrativo I**, Pág. 3.



del Ministerio Público, Decreto número 40-94 del Congreso de la República de Guatemala, en el cual se indica que el Ministerio Público, es una institución autónoma, que promueve la investigación penal y dirige la investigación de los delitos de acción pública y además debe velar por el estricto cumplimiento de la ley.

Manuel Ossorio define al Ministerio Público como: “Llamado asimismo Ministerio Fiscal, es la institución estatal encargada, por medio de sus funcionarios (fiscales) de defender los derechos de la sociedad y del Estado. Fiscal: Funcionario que representa los intereses de la sociedad y del Estado ante los tribunales de justicia, principalmente en las causas criminales para mantener, si lo estima procedente, frente al abogado defensor, la acusación pública contra aquellas personas a las que considera incurso en un acto delictivo o contravención punibles”.¹³

Los autores José Castillo Larrañaga y Rafael de Pina, “señalan como fuente histórica del derecho, la existencia o surgimiento del Ministerio Público en América, citan la época del rey de España, Juan I, quien siguiendo las recomendaciones de las cortes españolas designaba a un funcionario encargado de la persecución de los delitos de acción pública, cargo que más tarde los reyes católicos instituyeron en las cancillerías de Granada y Valladolid y es a través de las leyes de la recopilación expedida por Felipe II, en el año de 1566, que se reglamentan las funciones de los fiscales, así como el control del procedimiento criminal en los tribunales y el ejercicio

¹⁶ Diccionario de ciencias políticas y sociales. Pág. 621.



de la persecución penal en la comisión de los delitos, delimitando la aplicación de las penas y medidas de seguridad en contra de los infractores.”¹⁴

El Ministerio Público tiene como función principal, la investigación de la persona que se considera ha cometido un hecho delictivo, por lo tanto la investigación es el primer paso para llegar a concluir si se considera que el sindicato ha participado en el ilícito o no.

El Ministerio Público, al momento de realizar y aplicar los medios de investigación, tiene como fin poder utilizar el dato probatorio dentro del proceso, resultado que surge como consecuencia de la investigación realizada. Pero debe tenerse cuidado en el manejo de la libertad de la prueba para no caer en la abundancia de pruebas que en nada pueden llegar a esclarecer y resolver el hecho que se investiga.

2.4.3. Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria nace derivado de un compromiso adquirido en los Acuerdos de Paz, ya que en dicha negociación se estableció la necesidad de crear una institución eficiente, para el cobro del tributo en Guatemala y como consecuencia de ello en la actualidad la Administración Tributaria tiene otra visión y misión con respecto a los tributos en Guatemala, además, que fue implementada especialmente para dicha institución una ley orgánica que contiene las funciones atribuciones, organización interna de dicha institución.

¹⁴ **Instituciones de derecho.** Pág. 79.



a. Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país.

La Superintendencia de Administración Tributaria, fue creada en 1998, es una institución que está en proceso de consolidarse, es un ente autónomo, que manifiesta la voluntad estatal de modernizar la administración tributaria y promover la transparencia fiscal en todo el sector. Tiene algunos instrumentos que le ayudan en su funcionamiento, entre ellos un Código Tributario, leyes penales que castigan la evasión fiscal.

Se señala que el superintendente es una persona nombrado por motivos políticos y que previo a su nombramiento había sido el Contralor de Cuentas de la Nación y con señalamientos de no dar seguimientos a los escándalos financieros, fiscales y de otra índole relacionados con el gobierno anterior. Por ello, también, no obstante que se indica que la recaudación fiscal es deficiente, que sus controles son ineficaces y que se persigue sólo a los pequeños y no así a los grandes evasores.

En el año de 1998 se aprobó la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). La ley consideró necesario, reformar estructuralmente la administración tributaria para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones



constitucionales, lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones.

La Superintendencia de Administración Tributaria, surge en reemplazo de la Dirección General de Rentas Internas y Dirección General de Aduanas, como la nueva entidad responsable de la administración tributaria, orientada a fortalecer los servicios para los contribuyentes y evitar la evasión fiscal, basado en procedimientos operativos modernos, políticas de administración de recursos humanos y alta tecnología.

De 1999 a 2002, la Superintendencia de Administración Tributaria, se consolidó como la Institución gubernamental de la administración tributaria, capacitando al recurso humano, reestructurando todos los sistemas informáticos encaminados a facilitar el pago de los tributos por parte de los contribuyentes, tal es el caso de la banca electrónica denominada Bancasat y fortaleciendo los controles existentes para lograr un incremento en la recaudación tributaria y así proveer al Gobierno los recursos necesarios para que pueda cubrir las necesidades de la sociedad.

En el año 2003 sufre un estancamiento en su organización que afecta el cobro de los impuestos, en tal sentido no se alcanzó la meta de recaudación estimado por el Ministerio de Finanzas Públicas.



b. Definición de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, denominada SAT, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, asimismo goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa.

c. Función

La Superintendencia de Administración Tributaria quien es el órgano estatal encargado de velar por que no se de la evasión y es el ente de conformidad con el Código Tributario encargado de perseguir a los evasores de impuestos por los medios que la ley le otorga sometiéndolos al sistema de justicia guatemalteco.

Para la Administración Tributaria, su principal tarea es la de establecer con claridad dónde están asentadas las brechas en el incumplimiento tributario, para luego fijar una estrategia de cómo enfrentar el problema que las provoca, fijándose como objetivo prioritario minimizarlas.

d. Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria

El objeto principal por el cual fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria fue para ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior



que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar recaudar a las municipalidades.

Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria, conforme a la ley le competen, de acuerdo con el Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998; constituyen la razón de su creación como una entidad descentralizada, con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, ejercer la administración del régimen tributario, a fin de recaudar, controlar y fiscalizar los tributos que por ley le corresponda, con el propósito que el Estado disponga de los recursos que le permitan cumplir con sus obligaciones constitucionales.

Sin embargo, muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder. Si, como dice Sieyés, los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria –en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana– constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido. “En Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que sostienen hoy el pacto



fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones.”¹⁵

El Artículo 3, del citado Decreto indica que el objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, es ejercer con carácter de exclusividad las funciones de administración, recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y de los relacionados con el comercio exterior y que debe percibir el Estado, exceptuando los que, por ley, administran y recaudan las municipalidades.

El objeto principal por el cual fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria fue para ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

A la Administración Tributaria le corresponde velar para que la función tributaria en la empresa es debidamente gestionada, planificada y administrada, de tal forma que se contribuya justa y equitativamente con el desarrollo económico y social del país, permitiendo que el Estado reciba en forma oportuna los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

Para la Administración Tributaria, su principal tarea es la de establecer con claridad dónde están asentadas las brechas en el incumplimiento tributario, para luego fijar

¹⁵ *Ibíd.* Pág. 6.



una estrategia de cómo enfrentar el problema que las provoca, fijándose como objetivo prioritario minimizarlas.

Fernando Pérez Royo, señalan que: "se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos."¹⁶

¹⁶ **Derecho financiero y tributario.** Pág. 67.



CAPÍTULO III

3. La obligación tributaria y la evasión fiscal

La relación jurídico-tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario.

3.1. La obligación tributaria

Según Borja Soriano la obligación “es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor”.¹⁷ y la obligación tributaria es la relación jurídica entre el Estado y la persona que se encuentra en un régimen tributario.

La definición de Villegas coloca a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación, no como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen de duda; “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el

¹⁷ “Lecturas seleccionadas y casos de derecho Pág. 32



poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”,¹⁸

3.2. Características de la obligación tributaria

Las características de la relación jurídico-tributaria son las siguientes:

- a) Coordinación entre las nociones de relación jurídico-tributaria y potestad tributaria.
- b) Debe existir un destinatario legal tributario.
- c) El destino legal tributario debe ser un particular.
- d) La relación jurídico-tributaria se establece entre personas.

3.3. Elementos de la relación jurídico-tributaria

Estos elementos constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría tener existencia la relación jurídico-tributaria y son las siguientes:

3.3.1. Elemento personal

La relación jurídico-tributaria se establece entre un ente público y los particulares. El que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la debe es el sujeto pasivo, que pueden ser personas individuales y personas jurídicas y otros entes. Como se

¹⁸, Op. Cit; Pág. 392.



ve la relación jurídico-tributaria implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo o deudor, o sea que el elemento personal está conformado por el sujeto activo y el sujeto pasivo.

a.1. Sujeto activo: Es el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; y será el mismo en todos los tributos siendo que la ley confiere al Estado la soberanía, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley.

Entiéndase por sujeto activo, cualquier institución del Estado, sea descentralizada, autónoma, semiautónoma o centralizada; en general, cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos.

En el derecho guatemalteco, al tenor del Artículo 17 del Código Tributario, es sujeto activo de la obligación tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo y de conformidad con el Artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, le corresponde a dicha Superintendencia, ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el estado, con excepción de los que la ley administra y recaudan las municipalidades



a.2. Sujeto pasivo: Se dice en términos generales que es la persona que por estar sometida al poder tributario resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y que comúnmente se le denomina contribuyente; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley los obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto Sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco.

Según Guillermo Cabanellas de Torres indica: “el responsable en tributación es la persona natural o jurídica obligada a enterar los tributos que administra, percibe o dispone, como responsable del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, deudores, titulares de los bienes que son administrados o en liquidación.”¹⁹

La transferencia del impuesto recolectado deberá de efectuarse al fisco en la forma y oportunidad que rija para aquel o que específicamente sea determinada para tales responsables.

El Artículo 22 del Código Tributario dice que cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica. El fiduciario de los fideicomisos, el gestor en los contratos de participación, los copropietarios en la copropiedad, los socios en las sociedades de

¹⁹ Diccionario de derecho usual. Pág. 852.



hecho, los socios en las sociedades regulares y el albacea, administrador herederos en las sucesiones indivisas.

En la Sección Tercera del Capítulo II del Título II del Artículo 25 al 30 del Código Tributario se regula todo lo referente a los responsables; en el 25 se establece que es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

Dentro de los responsables están:

- a) Los responsables por representación. (Artículo 26).
- b) Los responsables solidarios. (Artículo 27).
- c) Los agentes de retención o de percepción. (Artículo 28).

Son responsables por representación, sin que por ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo del representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administren o dispongan: a) los padres, tutores o los administradores de bienes de menores y los representantes de los incapaces; b) los representantes legales de las persona jurídicas; c) los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan; y, d) los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores. La responsabilidad se limita al valor de los patrimonios que administren, salvo que actúen con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.



En cuanto a los responsables solidarios, la responsabilidad solidaria se da cuando se adquieren bienes y derechos; ya que en estos casos los nuevos propietarios son responsables con los anteriores propietarios por el cumplimiento de las obligaciones generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes.

Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, o sea que el fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos el pago de la deuda.

En virtud de la solidaridad, el Estado ejecutará la totalidad de la deuda en la persona que elija, pero la persona o contribuyente que pague tendrá derecho a resarcirse cobrando a cada uno de los obligados su parte proporcional; o sea hacer valer un derecho subjetivo de repetición.

Por último son responsables los agentes de retención o de percepción por el importe retenido o percibido, ya que los primeros al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de los mismos una parte de estos como pago a cuenta del tributo a carga de dichos contribuyentes, como los patronos que deben de retener a sus empleados afectos, el porcentaje que establezca la ley o en el caso que se contraten los servicios profesionales y los segundos o sea los agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco, tal el caso de los bancos del sistema que al percibir el pago de los impuestos tienen un determinado tiempo para enterarlo al fisco.



Si los agentes de retención o de percepción no enteraren en las cajas fiscales correspondiente los impuestos retenidos o percibidos dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, serán sancionados con una multa equivalente al cien por ciento del impuesto retenido o percibido.

Si el pago lo hicieren antes de ser requeridos por la administración tributaria la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento, según el Artículo 91 del Código Tributario.

a.3. Sustituto: Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario (contribuyente), desplazando a éste último de la relación jurídico-tributaria, y como consecuencia el sustituto es el que paga el tributo en lugar del contribuyente; distintas doctrinas le han denominado también sujeto pagador y generalmente se encuentra en los impuestos indirectos.

El Código Tributario guatemalteco no contempla la figura del sustituto como sujeto pasivo.

3.3.2. El elemento llamado hecho imponible o hecho generador

La doctrina moderna identifica el hecho tributario o el hecho imponible con el presupuesto material del tributo, el cual es un hecho determinante en la relación jurídico-tributaria, ya que esta relación nace como consecuencia de un hecho que



la ley tributaria contempla y cuyo acaecimiento sujeto al que realiza el hecho al pago de un tributo.

El hecho imponible o hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo.

Indica Jesús Quintana y Jorge Rojas al hecho generador como: “El hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria”.²⁰

Todo hecho imponible debe de contener en forma indispensable los siguientes elementos:

- a) La descripción objetiva de un hecho o situación.
- b) Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos.
- c) El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.
- d) El lugar en donde debe acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

²⁰ Derecho tributario. Pág. 34



Puede un hecho imponible siendo una hipótesis legal condicionante describir un hecho, situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal (impuesto) o incluir una vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa o jurisdiccional (tasa) o incluir un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribución especial).

Todo hecho imponible debe de estar contenido y prescrito en las leyes tributarias para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales sobre la base del principio de legalidad que rige a los tributos.

Es pues el hecho imponible el presupuesto sustancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.

El Artículo 31 del Código Tributario da el siguiente concepto de hecho generador: “Hecho Generador o Hecho Imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización originaria del nacimiento de la obligación tributaria”.

En el Artículo 32 del Código Tributario establece que el hecho generador ocurre y produce efectos según se trate que el presupuesto legal esté constituido solo por hecho materiales y que comprenda hecho, actos o situaciones de carácter jurídico.



3.3.3. Elemento base imponible

Cuando el hecho imponible o hecho generador acaece fácticamente, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma dineraria denominada -importe tributario-, pero para precisar la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo u objeto impositivo, pues dependiente del valor que se le dé así será el monto del impuesto a pagar, así que hay que darle un valor a la renta, patrimonio, capital, servicios prestados etc., para así con posterioridad poder determinar el monto del impuesto a pagar, en la venta de un inmueble es preciso establecer el valor de la venta para que con base en el mismo se establezca el monto del impuesto a pagar de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.4. La evasión fiscal

La evasión tributaria es definida como el incumplimiento total o parcial, de los contribuyentes en la declaración y pago de las obligaciones tributarias. Esta es una actividad ilegal, que constituye un intento deliberado de ocultación subestimación de utilidades gravables, así como la manipulación de los ingresos y gastos.²¹

La palabra evasión proviene del latín evadere, que significa “sustraerse”, “irse” o “marcharse” de algo donde está incluido. En derecho tributario, evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente adeuda, hay evasión ante toda

21. Polanco Herrera, Juan Pablo. **Op. Cit.** Pag. 20



eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas.”²²

En términos materiales, esta aseveración significa que, sin recaudación fiscal, se ve seriamente condicionada la eficacia de las acciones estatales, se trata de un problema en materia de políticas públicas, en cuanto introduce un sustrato de debilidad en los procesos de implementación de aquellas.

Para partir se define como evasión fiscal según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: “a la Acción del ciudadano para eludir un determinado impuesto.”²³

La evasión fiscal es un delito que es castigado, en los últimos años se ha sabido de pagos que deben de realizar los alumnos graduando para recepciones y contratación de salones o actos de graduación incluso de alquiler de togas de graduación, que es otra forma en que los establecimientos educativos privados realizan los cobros sin entregar factura del pago que se realiza.

La evasión de impuestos es una limitación importante para el desarrollo del Estado, especialmente cuando el incumplimiento de la obligación fiscal proviene de los sectores que concentran la riqueza, como las personas pudientes y las empresas poderosas.

²² García Vizcaino Catalina. Pág. 397

²³ Diccionario de la Real Academia Española. Pág. 142.



“Este problema, que es todavía mayor en sociedades marcadas por una profunda desigualdad social, violencia e injusticia, demuestra que la consolidación de sociedades más democráticas e inclusivas no deberían olvidar la importancia del pago de impuestos para mejorar la distribución de la riqueza en favor de los sectores vulnerables y de menores recursos.”²⁴

No se puede perder de vista que los problemas relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales son uno de los atributos más importantes de estatidad, sin el cual sería inimaginable la idea misma del Estado.

En términos materiales, esta aseveración significa que, sin recaudación fiscal, se ve seriamente condicionada la eficacia de las acciones estatales. Se trata de un problema en materia de políticas públicas, en cuanto introduce un sustrato de debilidad en los procesos de implementación de aquellas.

Sin embargo, no es el único problema, ya que, por detrás de éste, de manera incuestionable, sigue presente la misma regla de distribución de las obligaciones tributarias dentro de la sociedad bajo formas regresivas.

Reside aquí un conflicto político irresuelto en los Estados latinoamericanos, que debería ser cuestionado permanentemente, a fin de sacarlo del silencio histórico en que los sectores dominantes le mantienen en resguardo de sus privilegios. Claro que discutir nuevamente sobre las reglas y formas de reparto tributario implica

²⁴ La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial. Pág. 5.



costos políticos inevitables, que ponen en entredicho desde la forma jurídica de la propiedad hasta la validez ética de la riqueza.

Ninguna de estas cuestiones puede escindirse del problema posterior derivado del incumplimiento de una obligación legal tributaria, porque no pagar los impuestos acarrea una infracción fiscal o un delito que debiera ser sancionado y reparado adecuadamente por el Estado.

Sin embargo, muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder.

Si, como dice Sieyés, los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria –en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana– constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido. “En Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que sostienen hoy el pacto fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones.”²⁵

Siendo pues que la captación fiscal por la vía judicial en Guatemala, es una de las formas para obligar a aquellos que evaden impuestos, una forma disuasoria de no

²⁵ *Ibíd.* Pág. 6.



hacerlo, ya que las consecuencias que se acarrearán por esa razón trae como resultado una serie de consecuencias que pueden ser hasta de cárcel así como de inhabilitaciones especiales como por ejemplo ejercer el comercio o contratar para el Estado.

3.5. Características de la evasión fiscal

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

- Cuando se realiza un pago inexacto, parcial o simplemente no se realiza el pago determinado y exigible por la Administración Tributaria.
- Cuando hay trasgresión a las leyes tributarias.
- Cuando un contribuyente obligado a cumplir una obligación tributaria, realiza actos evasivos de pagos de tributos ya sea de forma, modo, lugar y tiempo.

Se puede concluir que la principal diferencia con la defraudación es siempre que exista defraudación tributaria existe evasión, pero cuando se da la evasión tributaria no necesariamente se la da la defraudación, puesto que existe la



posibilidad de evadir impuestos por culpa o mera negligencia sin que medie el animus fraudandi.

3.6. Tipificación legal de la evasión fiscal

La evasión es una conducta es un fenómeno social que tiene lugar en todas las esferas económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo o absorción de la fuerza laboral.

También se presenta tanto en actividades formales, empresas prestadoras de servicios, así como productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación en mercado de divisas, entre otros.

El Artículo 358 A del Código Penal de Guatemala establece que “comete delito de defraudación Tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier forma de engaño, induzca a error, a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.”

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años que graduará el juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido.



Es preciso mencionar que la figura de evasión fiscal es una especie de la defraudación fiscal y es por ello que en la doctrina se equiparan y es evidente que el legislador guatemalteco plasmó en el Decreto 17-73 del Congreso de la República y así demostrar que la evasión fiscal causa un detrimento al fisco, se le pueda aplicar la pena correspondiente a la defraudación fiscal.

Algunas infracciones tributarias tipificadas más frecuentemente vulneradas son las siguientes.

- Quien comercializare clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimientos abiertos al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio o teniéndola no lleva los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos.



- Comete delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o retención, en beneficio propio , de una empresa o de un tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos , después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años.

Es importante comentar que no se debe confundir el ajuste técnico que pueda efectuar el organismo recaudador con la evasión, ya que ésta, como delito doloso tipificado por la ley requiere que se demuestre el elemento subjetivo consistente en ardid y engaño.

El delito solo queda consumado cuando, al momento de tornarse exigible la deuda tributaria, la omisión dolosa de pago ha sido acompañada del engaño típico.

3.7. Formas de evasión fiscal en Guatemala

La evasión fiscal posee mecanismos, por los cuales es menester destacar los que sobresalen en Guatemala, de tal cuenta se pudo determinar que, según la clasificación de Manuel Cifuentes López son las siguientes:

- a) La omisión de declaración de los diferentes objetos de impuestos, tales como ventas, producción e importación.



- b) Alteración deliberada de cifras consignadas en las declaraciones para el pago de impuestos.
- c) La adquisición ilegal de facturas por compras o servicios recibidos sin que se haya realizado el acto necesariamente, para aumentar los gastos y obtener crédito fiscal.
- d) La simulación de actos mercantiles o formalización de los mismos con datos falsos.

3.8. Efectos

Entre los efectos se encuentran:

- a) La evasión tributaria no solo implica un acto ilícito perseguible por la ley, sino que también tiene otros efectos que se manifiestan en la sociedad, uno de ellos es la reducción de ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal.
- b) Otro efecto es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes lo cual determina que ésta además de gravar un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa. Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden.



La desigualdad contributiva no siempre incide en los precios pero puede influir indirectamente modificando las condiciones y la capacidad productiva de las empresas, al reducir las posibilidades económicas.

El comportamiento ilegal que no es sancionado, se constituye un elemento psicológico que va en contraposición con la moral, influyendo negativamente en el cumplimiento de las obligaciones impositivas de quienes se consideran como un deber social.

3.9. El proceso tributario sancionador

La evasión de impuestos es una limitación importante para el desarrollo del Estado, especialmente cuando el incumplimiento de la obligación fiscal proviene de los sectores que concentran la riqueza, como las personas pudientes y las empresas poderosas.

No se puede perder de vista que los problemas relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales son uno de los atributos más importantes de estatidad, sin el cual sería inimaginable la idea misma del Estado.

En términos materiales, esta aseveración significa que, sin recaudación fiscal, se ve seriamente condicionada la eficacia de las acciones estatales, se trata de un problema en materia de políticas públicas, en cuanto introduce un sustrato de debilidad en los procesos de implementación de aquellas.



Sin embargo, no es el único problema, ya que por detrás de éste, de manera incuestionable, sigue presente la misma regla de distribución de las obligaciones tributarias dentro de la sociedad bajo formas regresivas. Reside aquí un conflicto político irresuelto en los Estados latinoamericanos, que debería ser cuestionado permanentemente, a fin de sacarlo del silencio histórico en que los sectores dominantes le mantienen en resguardo de sus privilegios.

Claro que discutir nuevamente sobre las reglas y formas de reparto tributario implica costos políticos inevitables, que ponen en entredicho desde la forma jurídica de la propiedad hasta la validez ética de la riqueza.

Y ninguna de estas cuestiones puede escindirse del problema posterior derivado del incumplimiento de una obligación legal tributaria, porque no pagar los impuestos acarrea una infracción fiscal o un delito que debiera ser sancionado y reparado adecuadamente por el Estado.

Muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder. Si, como dice Sieyés, “los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria –en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana– constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad



que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido.”²⁶

En Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que sostienen hoy el pacto fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones.

Siendo pues que la captación fiscal por la vía judicial en Guatemala, es una de las formas para obligar a aquellos que evaden impuestos, una forma disuasoria de no hacerlo, ya que las consecuencias que se acarrearán por esa razón trae como resultado una serie de consecuencias que pueden ser hasta de cárcel así como de inhabilitaciones especiales como por ejemplo ejercer el comercio o contratar para el Estado.

²⁶ *Ibíd.* Pág. 6.





CAPÍTULO IV

4. Identificar el uso inadecuado de la exoneración de impuestos por parte de los centros educativos privados cuando reciben pagos por servicios escolares

“Este problema, que es todavía mayor en sociedades marcadas por una profunda desigualdad social, violencia e injusticia, demuestra que la consolidación de sociedades más democráticas e inclusivas no debería olvidar la importancia del pago de impuestos para mejorar la distribución de la riqueza en favor de los sectores vulnerables y de menores recursos.”²⁷

4.1. Objeto de la historia de la tributación

El objeto de la historia de la tributación en Guatemala es “reexaminar el pasado para tratar de comprender la dinámica de transformación que conlleva este proceso.”²⁸

4.2. La educación

Etimológicamente del latín educare, “guiar o conducir hacia fuera, y *educere*, extraer, sacar, salir. Es un proceso exclusivamente humano, permanente,

²⁷ La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial. Pág. 5.

²⁸ Escobar Medrano, Edgar y Edna Elizabeth González Camargo. Historia de la cultura de Guatemala. Pág. 3.



intencional, intercomunicativo y espiritual, en virtud del cual se realizan con mayor plenitud la instrucción, la personalización y la socialización del hombre. El hombre como ser social, necesita educarse para vivir y desarrollarse, superarse en lo individual y en lo social y para alcanzar el fin último del hombre que es la felicidad.”²⁹

Se llama también educación al resultado de este proceso, que se materializa en la serie de habilidades, conocimientos, actitudes y valores adquiridos.

En síntesis la educación es concebida como el proceso de formación permanente: personal, cultural y social que se fundamentan en una concepción integral de la persona humana, de su dignidad, de sus derechos y de sus deberes.

En la educación, la articulación de los saberes teóricos y prácticos crea condiciones favorables para el crecimiento individual y social de los integrantes de una comunidad. Es por ello que la educación mantiene una relación directa con el desarrollo de la sociedad, la naturaleza, la producción, la cultura y se hace indispensable reconocer esa relación y no concebir la educación como un fenómeno aislado. En idéntico orden de ideas, la educación debe facilitar la adquisición, aplicación y contextualización de conocimientos de las áreas del plan de estudios, potenciar la creatividad y el pensamiento alternativo y permitir retomar los fenómenos vitales como oportunidades de aprendizaje significativo.

²⁹ www.unamosapuntos.com. (consulta 11 de junio de 2020)



Para el desarrollo del concepto de educación es importante citar el profundo concepto de educación que ofrece Santo Tomás de Aquino: “conducción y promoción de la persona al estado perfecto del hombre en cuanto hombre que es el estado de virtud. En primer lugar, se determina la educación como conducción para diferenciarla de un despliegue espontáneo y solitario pues la conducción implica necesariamente un proceso al que se imprime una dirección y sentido de modo intencional.

De esa manera se enriquece la anterior con la modalidad de un cierto ascenso o elevación: se subraya la dirección ascendente y de superación que ha de tener el proceso educativo. Sin embargo, el término promoción envuelve otra idea, quizá más importante todavía: señala que “este proceso ascendente que es la educación (pro) debe tomar su dirección de un movimiento previo (moción), anterior a los designios del educador y a su voluntad, que es el que arranca del ser mismo, único e irreplicable, del propio educando (prole), de su singular talento y temperamento, de sus personales aptitudes e inclinaciones, de su vocación ordinaria e insustituible.”³⁰

Como indica Víctor García Hoz en su libro del fin a los objetivos de la educación cita a Millán Puelles, analizando el pensamiento tomista en el que el fin de la educación se define como “estado perfecto del hombre en cuanto hombre, que es el estado de virtud lo interpreta como el perfecto estado de las potencias operativas humanas y, por ende, el estado perfecto del hombre en tanto que

³⁰ Tomás Aquino. **Suma teológica**. Pág. 41.



hombre. Se trata de una definición real en la que haya virtualmente implicado cualquier proceso educativo.

Entonces en resume García Hoz “el fin de la educación puede ser definido como el perfecto estado posible de cada persona alcanzado mediante el ejercicio de sus potencias operativas. Y agrega que el estado perfecto de una potencia operativa es la complacencia en un acto bien realizado”.³¹

Mientras que en la Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 72, indica: Fines de la educación. “La educación tiene como fin primordial el desarrollo integral de la persona humana, el conocimiento de la realidad y cultura nacional y universal.”

Se declaran de interés nacional la educación, la instrucción, formación social y la enseñanza sistemática de la Constitución de la República y de los derechos humanos.

De los principales fines de la educación se encuentran:

1. “Proporcionar una educación basada en principios humanos científicos, técnicos, culturales y espirituales, que formen integralmente al educando, lo preparen para el trabajo, la convivencia social y le permitan el acceso a otros niveles de vida.

³¹ Del fin a los objetivos de la educación personalizada. Pág. 23



2. Cultivar y fomentar las cualidades físicas, intelectuales, morales, espirituales y cívicas de la población, basadas en su proceso histórico y en los valores de respeto a la naturaleza y a la persona humana.
3. Fortalecer en el educando, la importancia de la familia núcleo básico social y como primera y permanente instancia educadora.
4. Formar ciudadanos con conciencia crítica de la realidad guatemalteca en función de su proceso histórico para que asumiéndola participen activa y responsablemente en la búsqueda de soluciones económicas, sociales, políticas, humanas y justas.
5. Impulsar en el educando el conocimiento de la ciencia y de la tecnología moderna como medio para preservar su entorno ecológico o modificarlo planificadamente en favor del hombre y la sociedad.
6. Promover la enseñanza sistemática de la Constitución Política de la República, el fortalecimiento de la defensa y respeto a los Derechos Humanos y a la Declaración de los Derechos del Niño.
7. Capacitar e inducir al educando para que contribuya al fortalecimiento de la auténtica democracia y la independencia económica, política y cultural de Guatemala dentro de la comunidad internacional.
8. Fomentar en el educando un completo sentido de organización, responsabilidad, orden y cooperación, desarrollando su capacidad para superar sus intereses individuales en concordancia con el interés social.
9. Desarrollar una actitud crítica e investigativa en el educando para que pueda enfrentar con eficacia los cambios que la sociedad le presenta.



10. Desarrollar en el educando aptitudes y actitudes favorables para actividades de carácter físico, deportivo y estético.
11. Promover en el educando aptitudes responsables y comprometidas con la defensa y desarrollo del patrimonio histórico, económico, social, étnico y cultural de la Nación.
12. Promover la coeducación en todos los niveles educativos.
13. Promover y fomentar la educación sistemática del adulto”. Según el Ministerio de Educación. Ley de Educación Nacional. Título I, Capítulo II.

La Ley de Educación Nacional, está bien enmarcada en lo que persigue, en cuanto a la formación de la persona.

4.3. Problemática

El uso inadecuado del cobro por servicios escolares en centros educativos privados, es frecuente y no se utiliza la facturación para evadir impuestos aludiendo y excusando gastos del centro educativo a lo que no es correcto ya que los impuestos a que exonera por ser un centro educativo es distinto a lo cual fue establecido, de manera que se aprovechan de la misma de exoneración para realizar ventas de útiles escolares, uniformes, instrumentos musicales y otros objetos o materiales que se utilizan en los establecimientos pero que se encuentran en lugares externos al mismo establecimiento y en ocasiones a menor precio.



4.4. Análisis de la problemática

Si bien es cierto debe los establecimientos educativos privados tienen exonerado el impuesto de matrícula estudiantil, el aprovechamiento de esa circunstancia en evitar la facturación de otras actividades de ventas o servicios de los establecimientos son delitos que deben de perseguirse, de manera que las evasiones fiscales por los centros educativos privados defraudan anualmente al Estado de ingresos para la mejora del desarrollo humano como la salud y otras funciones estatales.

El aprovechamiento de centros educativos privados de la exoneración de impuestos se sobrepasa de la intención que se pretendió dar de exoneración que equivale a la matrícula estudiantil, ya que en centros educativos aprovechan de esa exoneración para incluir gastos administrativos como de ventas y servicios escolares, donde pasan desfilando desde combos de útiles escolares libros, uniformes instrumentos musicales servicios de internet y de bus que comúnmente no son entregados con facturas para evadir impuestos o solamente entregan recibos simples donde dejan constancia de la compra de los mismos o los servicios prestados.

En centros educativos al establecerse la exoneración del Impuesto al Valor Agregado, la misma es solo para el pago de matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de exámenes, por lo que deben emitir facturas en los demás cobros que le realizan a los alumnos y en servicios que presten a terceros; a pesar de ello, no



cumplen con sus obligaciones tributarias al realizar cobros en ventas de libros, uniformes, instrumentos, y si son graduandos, alquileres de togas, derechos a seminarios y actos de graduación, por lo que considero necesario establecer mecanismos gubernamentales de control y fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para evitar la evasión fiscal, puesto que los servicios que prestan tienen incluido el Impuesto al Valor Agregado, por lo que se debe evitar que los centros educativos privados no hagan negocios con la educación.

4.5. Solución

La recaudación tributaria se afecta al evadir obligación de establecimientos educativos cuando no hacen efectivo el pago de impuestos de servicios extras en los centros educativos de manera que la Dirección Administrativa del Consumidor, debe de establecer las sanciones por propietarios de centros educativos que realicen dichos actos



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Los centros educativos privados están exentos del pago de impuestos en matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de exámenes, es por esa razón que los colegios privados deben emitir la factura correspondiente por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, es por esa manera que al implementar otros servicios no emiten facturas y así evaden impuestos obligatorios.

Se valen principalmente, los establecimientos educativos para evadir la facturación de otras actividades de servicios o mobiliarios que prestan servicios, de lo que los establecimientos educativos privados omiten e incurrir en evasión fiscal al no declararlo ni proporcionar factura de los servicios, de manera que cometen un delito del cual no se les castiga, por la falta de conocimiento y aplicación de las leyes tributarias en Guatemala.

Por lo cual, es necesaria la participación directa de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para que sancione a los establecimientos privados que no extienden facturas a servicios o productos extras que proporciona quedándose con los tributos que debe hacer entrega a la administración pública.





BIBLIOGRAFÍA

BAJO, M. y S. Bacigalupo. **Derecho penal económico**. Madrid, Ed: Centro de Estudios Manuel Areces, S.A.

BRAÑAS Alfonso. **Manual de derecho civil**. Talleres de Impresión de la Facultad de Ciencias Jurídica y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. 1980

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 14a. ed. actualizada. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L. 1988.

CALDERÓN, H. y J. Amenós. **El procedimiento administrativo, en manual de derecho administrativo**. Guatemala, Agencia Española de Cooperación Internacional. 2005.

CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, Guatemala, Centroamérica. Año 2000

DELGADILLO, L. H., **Principios de derecho tributario**. 3ª ed., México, Ed: LIMUSA. Escobar, R. (2000).

Diccionario enciclopédico lexus. Cd.room.

ESCOBAR MEDRANO, Edgar, González Camargo, Edna Elizabeth. **Historia de la Cultura de Guatemala**. Ed. Imprenta: Castillo. 2ª Ed. Guatemala, 1993.

ICEFI. **La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial**. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2008.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero. Parte II**. (s.e.) Guatemala, 2004.

OSSORIO Manuel. **Diccionario de ciencias políticas y sociales**. ed: Heliasta Viamonte. Buenos Aires Argentina. 1982.



RODRÍGUEZ ALBOREZ Armando. Los derechos humanos en Guatemala análisis jurídico social. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. USAC. 1992.

SOPENA Ramón. Diccionario enciclopédico ilustrado de la lengua española. Tomo I, ed: Ramón Sopena, Barcelona. 1985.

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

VILLEGAS LARA, René Arturo. Derecho mercantil guatemalteco. Tomo I, Guatemala: Ed. Universitaria, 1980.

Legislación:

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

Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70, 1970. Congreso de la República de Guatemala,

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

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

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

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Decreto número 15-98 de Congreso la República Guatemala.1998.

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

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

