

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



**EL FRAUDE TRIBUTARIO Y SOCIAL PROPICIADO POR EL MERCADO INFORMAL
EN LA CIUDAD DE GUATEMALA**

JEANETTE FABIOLA BARRIOS SAMAYOA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019

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

**EL FRAUDE TRIBUTARIO Y SOCIAL PROPICIADO POR EL MERCADO
INFORMAL EN LA CIUDAD DE GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

JEANETTE FABIOLA BARRIOS SAMAYOA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, noviembre de 2019

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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÒ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Marvin Figueroa
Vocal:	Lic. Marvin Castillo
Secretario:	Licda. Lucía Iturriaga Mérida

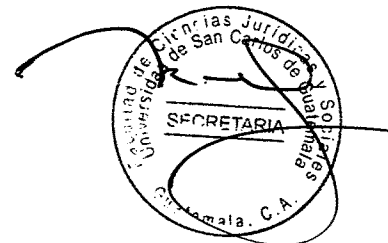
Segunda Fase:

Presidente:	Licda. Ninfa Lidia Cruz Oliva
Vocal:	Licda. Lucía Iturriaga Mérida
Secretario:	Licda. Vilma Corina Bustamante de Ortiz

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



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
12 de septiembre de 2018.

Atentamente pase al (a) Profesional, JORGE APARICIO ALMENGOR VELASQUEZ
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JEANETTE FABIOLA BARRIOS SAMAYOA, con carné 200119608,
intitulado EL FRAUDE TRIBUTARIO Y SOCIAL PROPICIADO POR EL MERCADO INFORMAL EN LA CIUDAD DE
GUATEMALA.

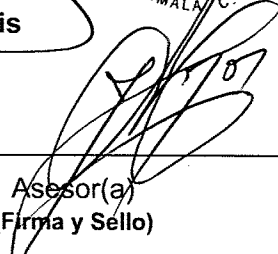
Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


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

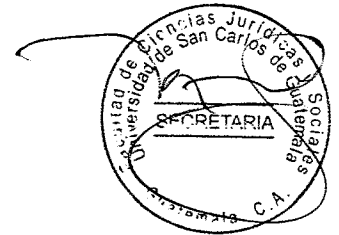
Fecha de recepción 25 / 09 / 2019. r)


Asesor(a)
(Firma y Sello)

JORGE APARICIO ALMENGOR VELASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO



Doctor
Jorge Aparicio Almengor Velásquez
Abogado y Notario



Guatemala, lunes 26 de mayo de 2019

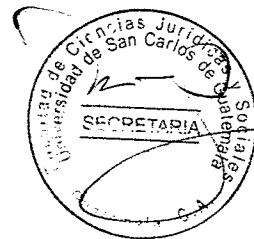
Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Jefe de la Unidad de Tesis:

En atención a la providencia de la Unidad de Asesoría de Tesis, donde se me otorga el cargo de asesor de tesis de la bachiller JEANETTE FABIOLA BARRIOS SAMAYOA, quien elaboró el trabajo de tesis intitulado **"EL FRAUDE TRIBUTARIO Y SOCIAL PROPICIADO POR EL MERCADO INFORMAL EN LA CIUDAD DE GUATEMALA"**. Tal como lo establece el Artículo 31 del Normativo Para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, respetuosamente me permito informar:

- a) El presente trabajo de tesis incluye un contenido técnico y científico, que estudia y analiza de forma jurídica el fraude tributario y social propiciado por el mercado informal en la ciudad de Guatemala.
- b) En el desarrollo de la tesis, se empleó la metodología y técnicas de investigación adecuadas. Los métodos utilizados fueron los siguientes: analítico el cual dio a conocer las causas por las cuales las personas optan por realizar sus actividades en el mercado informal, el deductivo indicó que los sujetos que se encuentran en el mercado informal no se inscriben al Régimen de Pequeño Contribuyente tal como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, por lo tanto, ejercen un fraude a las normas tributarias, se abarco las técnicas bibliográfica y documental; con las cuales se obtuvo información doctrinaria y legal actualizada.



Doctor
Jorge Aparicio Almengor Velásquez
Abogado y Notario

- c) En lo relacionado a la redacción, durante el desarrollo de la tesis se empleó un lenguaje adecuado que reúne las condiciones exigidas en cuanto a claridad, objetividad y precisión para los trabajos de investigación de esta naturaleza.
- d) En lo concerniente a la contribución científica del trabajo llevado a cabo por la sustentante, es fundamental para el Estado de Guatemala debido a que analiza de manera jurídica y social, los efectos que produce el fraude tributario propiciado por el mercado informal.
- e) En lo relacionado a la conclusión discursiva, siendo lo más importante aportar conocimientos teóricos, doctrinas, análisis legal y la propuesta de la creación del hecho generador que imponga la obligación tributaria al mercado informal.
- f) La bibliografía utilizada durante toda la redacción de la tesis es actualizada y acorde con los contenidos en cada capítulo.

Por lo que al haber guiado personalmente a la sustentante durante todas las etapas del proceso de investigación científica, declarando expresamente que no soy pariente de la estudiante dentro de los grados de ley u otras circunstancias pertinentes, según el Artículo 31 del Normativo Para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; y encontrando que reúne los requisitos legales prescritos, razón por la cual, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que el mismo pueda continuar el trámite correspondiente.

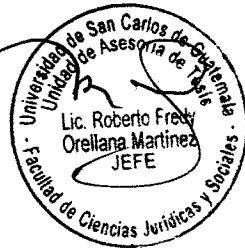
Atentamente:


Doctor Jorge Aparicio Almengor Velásquez
Abogado y Notario
Asesor de tesis
Colegido: 6422

JORGE APARICIO ALMENGOR VELASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO



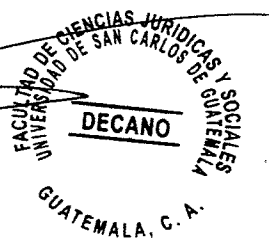
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de noviembre de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante JEANETTE FABIOLA BARRIOS SAMAYOA, titulado EL FRAUDE TRIBUTARIO Y SOCIAL PROPICIADO POR EL MERCADO INFORMAL EN LA CIUDAD DE GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por guiarme y bendecirme cada día de mi vida, por permitirme llegar hasta este momento tan importante de mi formación profesional, además de su infinita bondad y amor.

A MI PADRE:

Marco Barrios Celada, por sus ejemplos de honestidad, perseverancia, constancia y sabiduría que lo caracteriza y que me ha infundado siempre, por su valor demostrado para salir adelante, por su apoyo incondicional y amor. Gracias por creer en mí.

A MI MADRE:

Olga Amparo Samayoa de Barrios, por haberme apoyado en todo momento, por sus consejos, sus valores, por la motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien. Gracias por haberme dado la vida y por el amor de madre y amiga.

A MIS HERMANAS:

Olga Liliana y Sandra Patricia, con cariño por los momentos compartidos.



A MIS TÍOS:

Blanca Estela, Héctor Mario, Nilda Ana María, René Hiram (Q.E.P.D.) , por su cariño demostrado y ser parte de mi vida.

A MIS AMIGOS:

Por los buenos momentos compartidos y ser siempre incondicionales.

A MI ASESOR:

Doctor Jorge Aparicio Almengor Velásquez, con especial cariño, por su valiosa aportación hicieron posible este proyecto y por la gran calidad humana que me ha demostrado con su apoyo.

A:

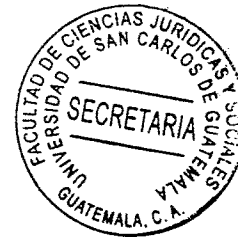
Al personal de la sede judicial de los Juzgados de Turno 24 horas Mixco.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, mi casa de estudios, que abrió sus puertas para mí formación profesional.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por ser la fuente de mis conocimientos, momentos inolvidables de universitaria y por todos los amigos que me brindo.



PRESENTACIÓN

El trabajo de tesis se realizó en el marco del método cualitativo, situándose en la rama cognoscitiva del derecho tributario, de acuerdo a las doctrinas, teorías, principios y regulación legal actualizada.

La investigación se llevó a cabo en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, a partir del año 2016 al año 2018. En cuanto al objeto de estudio, es para demostrar el fraude tributario y social propiciado por el mercado informal en la ciudad de Guatemala.

Los sujetos que se tomaron para realizar la investigación son: las personas que realizan su actividad en el mercado informal de la ciudad de Guatemala.

Es eficaz contribuir con un estudio en donde se analice el ordenamiento jurídico en materia tributaria, y se examine la situación del mercado informal en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala. Por lo tanto se deja de referencia para los estudios en materia tributaria.



HIPÓTESIS

El alto índice del fraude tributario que constituye directamente el mercado informal de la ciudad de Guatemala, afecta la recaudación tributaria del Estado, debido que este sector no tiene ningún vínculo jurídico que lo obligue directamente a pagar tributo. Por lo que para generar incremento en la recaudación tributaria, se propone la creación del hecho generador, que por exclusividad le corresponde al Congreso de la República de Guatemala, para poder exigir la tributación al mercado informal de la ciudad de Guatemala.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

A través de la investigación y la utilización de los métodos analítico y deductivo de estudio, se logró constatar que existe el fraude tributario y social propiciado por el mercado informal de la ciudad de Guatemala, derivado que aunque existe el Régimen de Pequeño Contribuyente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, las personas que realizan sus actividades en el mercado informal no se inscriben en dicho régimen, y por lo tanto no están sujetas al pago de ningún tributo, ni a control por parte del ente fiscalizador.

La hipótesis fue comprobada derivado del razonamiento y estudio que concluyó, que la creación del hecho generador que por exclusividad corresponde al Congreso de la República de Guatemala, originaría que el mercado informal esté sujeto a la obligación tributaria del tributo específico que se puede generar, y esto ayudaría a que el Estado eleve su recaudación para el logro de sus fines.



ÍNDICE

Pág.

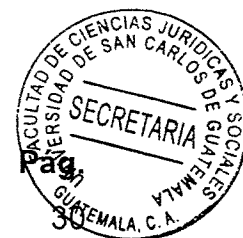
Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado	1
1.1. Fines de la actividad financiera.....	2
1.2. Teorías que explican la naturaleza de la actividad financiera del Estado.....	4
1.3. Momentos de la actividad financiera	6
1.4. Tributos	7
1.4.1. Antecedentes históricos de los tributos	9
1.4.2. Clasificación de los tributos	11
1.4.2.1. Impuestos	11
1.4.2.2. Arbitrios	16
1.4.2.3. Contribuciones especiales.....	17
1.4.2.4. Contribuciones por mejoras.....	18

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	19
2.1. Antecedentes del derecho tributario	20
2.2. Fuentes del derecho tributario	24
2.2.1. Disposiciones constitucionales	26
2.2.2. Leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.....	27
2.2.3. Reglamentos.....	29
2.3. Principios constitucionales que informan el derecho tributario.....	30



2.3.1. Principio de legalidad	30
2.3.2. Principio de capacidad de pago	31
2.3.3. Principio de justicia y equidad tributaria	32
2.3.4. Principio de no confiscación	33
2.3.5. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación	35

CAPÍTULO III

3. Normas jurídicas y obligación tributaria	37
3.1. Supuestos jurídico tributarios	38
3.2. Hecho generador	38
3.3. Relación jurídico tributaria	39
3.4. Sujetos de la relación jurídico tributaria	40
3.5. Obligación tributaria	41
3.5.1. Surgimiento de la obligación tributaria	42
3.5.2. Características de la obligación tributaria	44
3.5.3. Extinción de la obligación tributaria	46

CAPÍTULO IV

4. El fraude tributario y social propiciado por el mercado informal en la ciudad de Guatemala	53
4.1. Fraude tributario	53
4.2. Mercado informal	55
4.2.1. Causas que provocan el crecimiento del mercado informal	58
4.2.2. Características del mercado informal	59
4.3. Análisis del fraude tributario y social	60



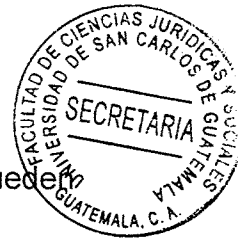
4.4. Propuesta de implementación del tributo al mercado informal.....	61
4.5. Generación de un proyecto de iniciativa de ley, para que el mercado informal tribute al Estado de Guatemala	62
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67



INTRODUCCIÓN

El trabajo de tesis será sobre el fraude tributario y social propiciado por el mercado informal radica en que ese sector no aporta tributos al Estado de Guatemala, para que el mismo logre sus fines. La problemática que existe, es el fraude tributario que realiza el mercado informal derivado que al no tener que pagar un tributo por las actividades que realizan, perjudican al Estado ya que este no obtiene recursos para el cumplimiento de sus fines, por lo que se hace necesario desarrollar una investigación para coadyuvar con la institución encargada de ejercer la administración del régimen tributario.

El objetivo general fue verificar las causas que provocan el crecimiento del mercado informal en la ciudad de Guatemala. Se logra el objetivo perseguido, ya que dentro de las causas que provocan el crecimiento del mercado informal se encuentran: la pobreza, el desempleo y la marginalidad social, como causas principales de este fenómeno. La hipótesis consiste en el alto índice del fraude tributario que constituye directamente el mercado informal de la ciudad de Guatemala, lo cual afecta la recaudación tributaria del Estado, debido a que este sector no tiene vínculo jurídico que lo obligue directamente a pagar tributo. Por lo que para generar incremento en la recaudación tributaria, se propone la creación del hecho generador, que por exclusividad le corresponde al Congreso de la República de Guatemala, para poder exigir la tributación al mercado informal de la ciudad de Guatemala. Se comprueba la hipótesis que existe fraude tributario y social propiciado por el mercado informal de la

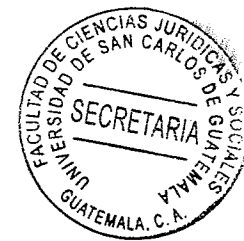


ciudad de Guatemala, ya que aunque exista un régimen tributario en el cual pueden inscribirse las personas que realizan sus actividades en este ámbito, no lo hacen.

La tesis consta de cuatro capítulos: capítulo I, se describe la actividad financiera del Estado; en el capítulo II, se aborda el derecho tributario; en el capítulo III, se refiere a las normas jurídicas y obligación tributaria; en el capítulo IV, se describe el fraude tributario y social propiciado por el mercado informal en la ciudad de Guatemala.

En el desarrollo de la investigación se emplearon los métodos analítico y deductivo, para establecer las causas que provocan el crecimiento del mercado informal en la ciudad de Guatemala y el incumplimiento de las normas tributarias lo cual induce a un fraude tributario y social por parte de este sector. En cuanto a la técnica se utilizó la bibliográfica para la recolección del material de referencia.

Se espera que el trabajo de tesis, que utilice como referencia para estudios concernientes al fraude tributario y social que se propicia por el mercado informal de la ciudad de Guatemala, departamento de Guatemala, y se utilice de material de apoyo para los estudios posteriores relacionados con la actividad financiera del Estado y las normas jurídicas tributarias.



CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado

La actividad financiera básicamente está regulada por, “(...) normas jurídicas objetivas, existiendo para ella una rama del derecho que se denomina Derecho Financiero, el que podemos conceptualizar como el conjunto de normas jurídicas que regulan la recaudación, administración y erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos. Una de las etapas de esta actividad financiera del Estado lo es la obtención de ingresos o recursos, lo que se logra entre otros conceptos, a través del establecimiento de los tributos y es precisamente el cuerpo normativo que regula esta actividad lo que se pasa a denominar Derecho Tributario, existiendo, entonces, entre este último y el Derecho Financiero una relación de especie a género”.¹

Es una actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y asimismo al sostenimiento económico de sus organismos. Pero para el cumplimiento de sus fines se hace necesario el establecimiento de tributos como una de las etapas de la actividad financiera del Estado en la cual se obtienen ingresos.

“La actividad financiera del Estado abarca toda la gama de beneficios que pueda recibir la población por medio de la actividad que pone en movimiento a todo el Estado, quien realiza diversas actividades para la realización de sus finalidades, pero a través del

¹ Zavala Ortiz, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Pág. 7.



Organismo Ejecutivo desarrolla la actividad que se encamina a la realización de servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales”.²

Es decir que la actividad financiera del Estado, comprende la selección de objetivos, las erogaciones, la obtención de los medios para atenderlas, ya sean pecuniarios o de otra especie y a la gestión o manejo de los mismos. Asimismo la actividad financiera del Estado es una actividad permanente la cual consiste en la obtención e inversión de los medios económicos destinados al sostenimiento de los servicios públicos.

1.1. Fines de la actividad financiera

Para indicar los fines de la actividad financiera del Estado, es necesario conocer que existen dos corrientes las cuales se anteponen entre sí, una corriente es llamada neutralismo y la otra corriente como intervencionismo de las cuales se hace referencia a continuación:

Neutralismo: “El neutralismo es la corriente que establece que el Estado debe ser un simple espectador de las actividades del país, siendo su carácter pasivo y estático, por lo que al adoptar esta actitud los fines que perseguirá el Estado serán fiscales, ya que se limitará a funciones de Estado policía, lo que es lo mismo a brindar justicia, seguridad y diplomacia, dejando en manos de los administrados la satisfacción de sus necesidades de tipo social”.³

² Sainz de Bujanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Pág. 15.

³ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero**. Pág. 35.



La corriente neutralista básicamente indica, que el Estado únicamente debe ser espectador de las actividades que se llevan a cabo en el país, y por lo tanto su carácter debe ser pasivo es decir no accionar ante ninguna situación, asimismo indica que debe ser estático es decir que no experimenta cambios, ya que al adoptar esa actitud los fines que perseguirá el Estado serán fiscales.

Intervencionismo: “Contrario al neutralismo el intervencionismo establece que el Estado debe de actuar interviniendo con el fin de encausar las actividades financieras de la población, en cierto sentido pasa a ser su actividad dinámica, al adoptar esta postura los fines del Estado serán extrafiscales, porque cumplirá con políticas económicas, sociales, financieras y culturales, no tendrá papel de Estado policía, sino más cerca de ser Estado benefactor”.⁴

Esta corriente contraria totalmente al neutralismo, se refiere a que el Estado debe intervenir con el fin de encausar las actividades financieras de la población, es decir que la actividad del Estado será de forma dinámica. Sin embargo, es partir del siglo XIX que al Estado se le ha atribuido cada vez más una política intervencionista en las actividades económicas y sociales que tienden a disminuir los procesos de privatización, así ha ido creciendo la teoría que defiende que el Estado debe ser participativo con muchos límites para alcanzar el bien común por medio de los servicios y empresas públicas.

⁴ *Ibíd.* Pág. 35.



1.2. Teorías que explican la naturaleza de la actividad financiera del Estado

Teoría económica: la mayor parte de los tratadistas han considerado que la actividad financiera del Estado radica como un fenómeno económico antes que político o jurídico, por lo que se sostiene que, “la ciencia de las finanzas consiste en la aplicación de la teoría económica a los hechos financieros, cuando la teoría económica se adopte con sus caracteres actuales. La ciencia de las finanzas es por tanto la misma teoría económica”.⁵

Derivado de los distintos criterios los autores manifiestan que la teoría económica es dinámica y no estática, de probabilidades y no categórica, y por tal razón es fundamental para que la actividad financiera del Estado, tenga un alto componente económico para que pueda cumplir con sus fines tanto fiscales como extrafiscales.

Teoría sociológica: “La forma general de la sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella, pudiendo distinguirse las siguientes categorías: 1) los elementos de la naturaleza (suelo, flora, fauna, clima, ubicación geográfica, riquezas minerales, etc.); 2) la acción ejercida sobre una sociedad por otras anteriores en el tiempo o exteriores en el espacio; 3) los elementos internos, tales como la raza y lo que llama residuos, que con la calidad de los sentimientos, de las inclinaciones, de los conocimientos, de la inteligencia y de los intereses predominantes en toda sociedad”.⁶

⁵ *Ibíd.* Pág. 36.

⁶ *Ibíd.* Pág. 37.



Al haber abordado los distintos elementos que conforman la sociedad, se determina que la autoridad debe comprender y apreciar adecuadamente a dichos elementos, para llevar su actuar conforme a ellos, y así de tal manera que se puede producir una armonía y recíproca comprensión entre los gobernantes y gobernados.

Es decir que la actividad financiera del Estado debe tener un alto contenido sociológico, en el cual los gobernantes comprendan y aprecien los estratos sociales de una nación para la búsqueda de la satisfacción de las necesidades de los gobernados por medio de los servicios públicos, y este únicamente se logra por medio de la actividad financiera del Estado.

Teoría política: dicha teoría se orienta derivado del papel que juega el Estado se hace referencia que, “siendo político el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extrafiscales), debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política”.⁷

Se estima que la actividad financiera tiene evidentemente carácter político, sin embargo esto no basta para calificarla en forma tan absoluta como se pretende, por dicha situación se puede indicar que la actividad económica del Estado tiene naturaleza política, pero calificada desde el punto de vista de los principios sociales que prevalecen en todo Estado y en todo tiempo.

⁷ *Ibíd.* Pág. 38.



Entonces se puede decir que el Estado como sujeto político, actúa en una actividad financiera eminentemente política, esta apreciación es muy importante porque hay que reconocer que todo Estado debe regirse por políticas estatales, dichas políticas son económicas, sociales, financieras, culturales y de otro tipo, pero con un fin que debe ser político.

1.3. Momentos de la actividad financiera

La actividad financiera del Estado, está compuesta de varios momentos que tienen relación directa y sin los cuales la actividad enfocada a realizar las políticas financieras de una nación no puede existir, de los que se puede mencionar: el de obtención de ingresos, la gestión o manejo de recursos obtenidos y el sostenimiento por parte del Estado de sus funciones públicas y administrativas.

Obtención de ingresos: ingresos que puede percibir el Estado por medio de instituciones de derecho privado, tal como es la explotación de su propio patrimonio mismo que es desarrollado por empresas industriales o comerciales y de servicios, pertenecientes al Estado asimismo se puede mencionar la renta de inmuebles, venta de bienes y las concesiones; sin embargo en Guatemala con la corriente privatizadora que cobro auge en el siglo XX se perdió muchos de estos recursos y hoy en día depende más del ingreso de las obligaciones que provienen de derecho público tal como es la recaudación de tributos.



Gestión o manejo de recursos obtenidos: se puede mencionar la distribución de los ingresos provenientes de los tributos que el Estado recauda, para cumplir con el objetivo primordial que es la redistribución de la riqueza, dicha actividad se logra mediante el cobro de los mismos y el retorno de estos ingresos por medio de la prestación de los servicios públicos a los desposeídos, es decir a quienes más lo necesitan.

Sostenimiento por parte del Estado de sus funciones públicas y administrativas: Es decir que el Estado debe financiar sus funciones públicas y administrativas y así también como la prestación de servicios públicos y su distribución en forma equitativa dentro de los distintos programas que genera el gobierno.

1.4. Tributos

“Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la Ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”.⁸

⁸ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 67.



Es decir que los tributos son las prestaciones pecuniarias, normalmente obtenidas en dinero y son prestaciones que obtiene el Estado o ente público autorizado mismo que actúa en virtud de su poder tributario, y asimismo de su soberanía territorial, prestaciones que son obligatorias y no voluntarias para los contribuyentes y se puede mencionar que constituye manifestación de voluntad exclusiva del Estado como parte del derecho público que coacciona al contribuyente a tributar.

En Guatemala la definición legal de tributo se encuentra en el Artículo nueve del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala el que establece: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". Se puede notar como el legislador hace referencia que son prestaciones en dinero que el Estado está en el ejercicio de sus derechos de exigir a los contribuyentes, todo con la finalidad de la obtención de recursos para el logro del bien común.

Entonces se puede mencionar que los tributos son aportaciones económicas que están obligados los contribuyentes de acuerdo a la ley, tributos que exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a la potestad soberana, y que se destinan a cubrir los gastos públicos. Además el Estado puede obligar al pago de los tributos, imponiendo una sanción cuando no se contribuya de manera voluntaria, así la inversión de los tributos debe enfocarse hacia las necesidades más urgentes de la población.



1.4.1. Antecedentes históricos de los tributos

En la época antigua se conoce que en Babilonia ya se pagaban los tributos por medio de servicios prestados o en especie. Asimismo en Grecia origen de muchos antecedentes culturales se reconoció la importancia y la necesidad de mantener al Estado y esto únicamente se lograría por medio de aportaciones de los ciudadanos quienes en ejercicio de la democracia exigían la correcta inversión de los tributos, dentro de los antecedentes que se reconocen en Grecia se puede mencionar dos clases de tributos: el primero llamado prestaciones voluntarias, en las que el ciudadano pagaba por convicción para el mantenimiento del Estado; la segunda clase de tributos se le denominó sistema de imposición indirecta se pagaba el impuesto en la compra de mercancías.

Asimismo, Roma al inicio de la historia de este pueblo los ciudadanos no pagaban impuestos derivado que estos eran pagados por los pueblos vencidos, sin embargo con el posterior crecimiento del imperio romano existió la necesidad de que los ciudadanos pagaran impuestos. A este tipo de contribución le denominaron *tributum* término que se relaciona con la frase al Cesar lo que es del Cesar y a Dios lo que es de Dios.

Pero es hasta el siglo XI que Europa se encuentra dividida en grandes extensiones, dominadas por un gran señor ligado al Rey pero no supeditado a él, ya que en algunas ocasiones enfrentando al Rey. Fue durante esta época que los siervos tenían dos clases de obligaciones para con los señores, una era la prestación de servicios y la otra



de carácter económico. Es de hacer mención que algunos de los impuestos establecidos por los señores feudales dieron origen a varios de los tributos que se conocen actualmente.

Siguiendo el mismo contexto en la historia de la humanidad aparecen pequeñas propiedades llamadas alodios, dichas propiedades pertenecían a un señor independiente de la que podía disponer libremente. Es decir que dentro de las grandes propiedades existían reservas para que las explotara el señor y otras para que las explotara los cortesanos quienes pagaban por esta explotación y así fue como se desarrolló el sistema impositivo, asimismo fue modificándose de acuerdo a las necesidades de los grupos dominantes y de la población en general.

Es de esta manera que a nivel mundial y posteriormente a la segunda guerra mundial se le dio mayor importancia al sistema impositivo por el crecimiento de los Estados y la implementación del Estado benefactor en la mayoría de países. Los tributos actualmente se consideran: "Parte fundamental de los recursos públicos del Estado pero no es esta faceta la más caracterizada porque el tributo representa una autentica institución, es decir un conjunto de normas que regulan una gran cantidad de relaciones jurídicas, derechos de Estado, obligaciones de los contribuyentes, potestades deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y el Estado, que en base a la potestad que le da el poder imperio hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones".⁹

⁹ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 74.



Es decir que actualmente el objeto del tributo se considera una prestación en términos de dinero sea esta periódica o no, dependiendo del hecho que la motive, a la cual está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago. Tributos que son fundamentales para que el Estado obtenga ingresos y los disponga para los gastos públicos.

1.4.2. Clasificación de los tributos

En Guatemala la clasificación de los tributos se encuentra regulada en el Artículo 10 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el que literalmente establece: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”. Por lo que a continuación se desarrollar el contenido de cada uno de los tributos.

1.4.2.1. Impuestos

Se puede mencionar como definición de impuesto que, “es una cuota parte en dinero recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”.¹⁰ Es decir que el impuesto es aquel tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen

¹⁰ *Ibíd.* Pág. 82.



está constituido por negocios, actos o hechos que colocan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto obligado.

En otra definición de esta institución tan importante se indica que: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder imperio a quienes se hallen en situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles".¹¹

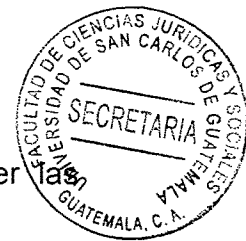
En esta definición se hace referencia al hecho generador y por lo tanto los que se encuentren en esa situación deben pagar el impuesto y asimismo se menciona que pueden ser prestaciones en dinero y también abre la brecha para que las prestaciones puedan ser en especie.

En el caso de Guatemala, se encuentra la definición legal de impuesto en el Artículo 11 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala el que establece: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente".

Ahora bien los impuestos también tienen algunas características que los distingue, de las principales se puede mencionar las siguientes: obligatoriedad, estatal, legalidad, generalidad y especialidad de las que a continuación se desarrollan:

Obligatoriedad: Esta característica surge de la obligación de dar dinero o cosas (prestación) actualmente esta prestación es predominantemente en dinero. Asimismo

¹¹ **Ibíd.** Pág. 83.



de la necesidad de dotar al Estado de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas y sociales.

Estatat: Esta característica se basa en la obligación emanada del poder imperio que goza el Estado y que lo justifica para llevar a cabo la coercibilidad y la facultad por parte del mismo para hacer efectivo el cumplimiento de los impuestos por todos los medios legales.

Legalidad: Tal como lo establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que contiene el principio de legalidad donde básicamente se indica que exclusivamente el Congreso de la República de Guatemala podrá decretar los impuestos.

Generalidad: Esta característica indica que los impuestos son aplicables a toda persona individual o colectiva. Donde cabe resaltar lo establecido en el Artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: "Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la República".

Especialidad: Esta característica se refiere a que es aplicable a personas individuales y colectivas, que se encuentren en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o realización de ciertos actos.



También los impuestos están contenidos de ciertos elementos que lo componen, y puede mencionar en primer lugar; al poder universal del Estado, que impone los impuestos unilateralmente atendiendo a sus necesidades; el segundo elemento que es forzoso es decir que el contribuyente debe pagarlo aun en contra de su voluntad; el tercer elemento que se puede mencionar es que debe ser pecuniario, es decir las sumas deben ser pagadas en dinero; y un último elemento es el de legalidad, ya que debe estar contenido en ley para exigirlo.

Asimismo para el efecto de estudio los impuestos se clasifican en: impuestos directos, impuestos indirectos, personales también conocidos como subjetivos, reales u objetivos, impuestos ordinarios, impuestos extraordinarios, clasificación que a continuación se desarrolla:

Impuestos directos: “Es aquel impuesto establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero, un caso típico es el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Sobre Inmuebles”.¹²

Es decir que los impuestos directos son aquellos que se establecen de manera inmediata sobre personas o bienes, dichos impuestos son recaudados conforme a las

¹² **Ibíd.** Pág. 86.



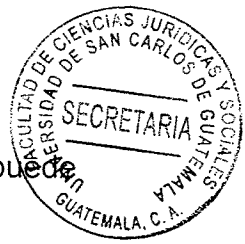
listas nominales de contribuyentes u objetos gravados. Dentro de sus características se puede mencionar que gravan el patrimonio en forma total y también en forma parcial, asimismo gravan las rentas como beneficios periódicos y también gravan los beneficios esporádicos debidamente comprobados.

Impuestos indirectos: son aquellos impuestos que gravan los objetos de consumo en general o determinados servicios y se encuentra incluido en el precio con indicación o sin ella. Este tipo de impuesto se establece tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final siendo este el que la final paga la totalidad del mismo.

Personales o subjetivos: Es aquel impuesto que se establece por razón de las circunstancias de la persona y de esta forma se convierte en sujeto pasivo del impuesto. En el caso de Guatemala no se tienen antecedentes de este tipo de impuesto.

Reales u objetivos: Este tipo de impuesto toma en cuenta la riqueza por sí misma, el Estado verifica la renta o riqueza de los individuos sin embargo, no considera la situación individual como personas. A manera de ejemplificar se puede mencionar el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

Impuesto ordinarios: Dichos impuestos son los que forman parte de las finanzas del Estado normalmente. Este tipo de impuesto grava la renta de las economías privadas y



en el caso de Guatemala también el capital. A manera de ejemplificar se puede mencionar el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

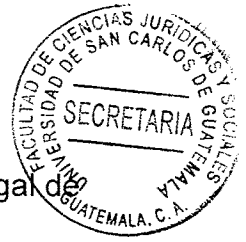
Impuestos extraordinarios: Estos impuestos son de carácter excepcional, tienen la característica que son transitorios y decretados para su sanción derivado de una determinada necesidad de la administración pública. En el caso de Guatemala se tiene el antecedente del impuesto de solidaridad extraordinario temporal en el Gobierno de Serrano Elías.

1.4.2.2. Arbitrios

Se puede decir que los arbitrios son, “ciertos medios, ordinarios y extraordinarios, que se conceden generalmente a los municipios, y en ocasiones a las provincias para arbitrar o allegar recursos con que cubrir sus atenciones. A los arbitrios en Guatemala, se les da uso que doctrinariamente les confieren los estudiosos, por lo que nosotros proponemos que: los arbitrios son prestaciones que el municipio exige a los vecinos con el objeto de proveerse de recursos públicos para restituirlos a los vecinos como servicios públicos proporcionando bienestar a la comunidad en general”.¹³

Al igual que los impuestos los arbitrios son un tipo de tributos, con la diferencia que los arbitrios son establecidos con la finalidad de sufragar el gasto público pero no de Estado en general, sino específicamente de las municipalidades, pero de que igual

¹³ **Ibíd.** Pág. 97.



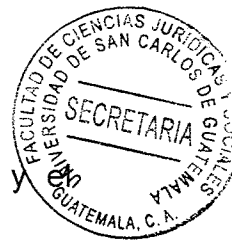
manera debe encontrarse establecido por medio de la legislación. La definición legal de arbitrio se encuentra en el Artículo 12 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el que establece: "Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades".

1.4.2.3. Contribuciones especiales

"La contribución especial no es el pago de un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino que es el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el Estado ha prestado, sino por el servicio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio. Lo que se paga por concepto de la contribución especial, no es por el servicio prestado o por la obra ejecutada, sino es por el beneficio que determinadas personas han experimentado con motivo de la prestación de ese servicio o de la obra ejecutada".¹⁴

Las contribuciones especiales como parte de los recursos públicos, son prestaciones pecuniarias que el Estado o el ente facultado por el Estado percibe de los particulares con el objeto de recibir un beneficio que por lo regular favorece a determinado grupo social, por lo que los particulares contribuyen a la realización de un gasto que el Estado

¹⁴ Margain Manautou, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Pág. 30.



debe realizar pero con dicha contribución apresura la realización del gasto y beneficio que se recibe.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco existe la definición en el Artículo 13 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala se establece: "Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales".

1.4.2.4. Contribución por mejoras

En este tributo el beneficio es recibido por los contribuyentes ya que se traduce en obras públicas, asimismo, este beneficio lo reciben los contribuyentes que tienen propiedades próximas a lugares que fueron objeto de las mejoras, por lo que se considera efectivo que sean estos beneficiarios directos los que paguen el tributo.

Asimismo, en el Artículo 13 segundo párrafo del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala se establece: "Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado".



CAPÍTULO II

2. Derecho tributario

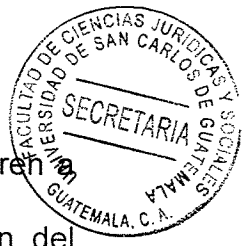
“Conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Contemplando el contenido del derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes: una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario”.¹⁵

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas, que forman parte del derecho público que regulan la creación y recaudación de los tributos, ya sean impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, que se utilizan para cubrir las necesidades del Estado.

En otra definición de derecho tributario se puede mencionar como: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributo, esto es a los impuestos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos contenciosos y oficiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.¹⁶

¹⁵ Villegas, Héctor B. **Op. Cit.** Pág. 133.

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** Pág. 145.



El derecho tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos, y exclusivamente al conjunto de materias relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, es decir crear tributos, ingresos públicos que son coactivamente exigibles a los particulares.

Asimismo se puede mencionar que el derecho tributario es, “la rama del derecho público que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislaciones que regulan los derechos y obligaciones coactivas de las personas con respecto a la materia tributaria y volviéndose coactivas”.¹⁷

Entonces se puede definir al derecho tributario como el conjunto de normas jurídicas, principios, doctrinas, instituciones, que radican en la rama del derecho público y que se encarga de regular los tributos, asimismo que contiene una parte general donde se comprenden las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas a cada tributo, y por el cual el Estado por medio de su poder tributario obligar a los particulares a tributar con la finalidad de cubrir el gasto público, que sirve para el sostenimiento y necesidades del Estado.

2.1. Antecedentes del derecho tributario

Se puede indicar que el, “inicio del derecho tributario se da en la Época Primitiva en donde las primeras comunidades nómadas, descubrieron la agricultura se quedaron en

¹⁷ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación**. Pág. 27.

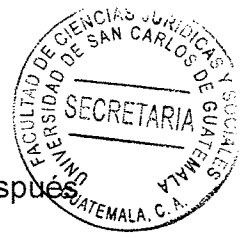


un solo lugar, lo que trae consigo varios problemas, como lo son la resolución de las necesidades dentro de las comunidades, que resultan importantes para sobrevivir y afectan a toda la comunidad por lo que se llaman necesidades colectivas”.¹⁸

Al surgimiento de los problemas, las comunidades deciden establecer un poder público, que se encargue de que las necesidades de la comunidad se cumplan, por lo que la manera que se propuso para el cumplimiento de las necesidades, fue el establecer obligaciones a la población que básicamente se convirtieron en tributos, mismos que se le entregaban al poder público, para que por medio de este se logaran cubrir las necesidades de la sociedad. La relación jurídico-tributaria se justificó ya que el cambio del nomadismo al sedentarismo, creó una mayor facilidad para dedicarse a actividades lucrativas, y por tal razón se obligó a las personas para que una parte del lucro obtenido fuera a manos del poder tributario para la satisfacción de las necesidades colectivas.

El jefe de la tribu era el encargado de recoger el dinero, el que provenía de la agricultura, asignado a su vez un conjunto de bienes para atender las necesidades de la comunidad, por lo que se deduce que el tributo en la antigüedad era conocido como un pago, mismo que podía ser en dinero o en especie, que el señor feudal recibía a cambio de la protección del vasallo, por lo que el tributo interpuesto a los pueblos conquistados, viene desde los romanos, en donde los ciudadanos romanos pagaban

¹⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 10.



tributos a las tribus bárbaras, en principio para que se mantuvieran pacíficas y después por haber sido conquistados por ellos.

Fue en Grecia y en Roma, donde en principio se observaba como un gravamen para extranjeros, ya que los romanos pagaban tributos únicamente en situaciones extraordinarias, sin embargo luego se produjo la necesidad de cubrir los gastos que surgieron de las guerras, por tal razón se hizo necesario cobrar un impuesto en dinero de forma continuada, y convirtiéndose en una de las principales fuentes de ingreso.

“El sistema fiscal romano tiene un apogeo de la soberanía romana, pero esta se le ha criticado ya que, en la práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas, al desarrollo de privilegios y exenciones, y sobre todo a la utilización de medidas draconianas para su cobro, por lo que los insolventes eran penados con cárcel y torturas”.¹⁹

Ahora bien en la Edad Media, fueron creados los censos, derechos y servidumbres, en estos se cobraba un tipo de gravamen que aun en la actualidad siguen existiendo, precisamente en la época de Carlo Magno, es donde ocurre la desmembración del reino y es cuando le entrega el reino a su hijo Luis el Piadoso, entonces se imponía que el vasallo tenía que darle ciertas prestaciones a su señor, las cuales consistían en servicios personales y prestaciones económicas, mismas que al principio fueron

¹⁹ Mehl Lucien. **Elementos de ciencia fiscal**. Pág. 46.



arbitraria, luego fueron reglamentadas existiendo un proceso evolutivo, convirtiéndose en subsidios que en épocas pasadas concedía la corona.

Cuatro fueron las razones en las que el vasallo pagaba a su señor, en primer lugar para pagar el rescate del señor cuando este caía prisionero, en segundo lugar para equiparlo cuando se dirigía para las cruzadas, en tercer lugar cuando se casaba su hija y en cuarto lugar cuando se armaba de caballero su hijo.

Ya a partir de los siglos XVII y XVIII en Europa se crea un impuesto sobre los artículos de consumo, y es en Francia donde se crea un diezmo real, que consistía en dar al fisco la décima parte de sus cosechas, por tal razón se puede decir que siempre ha existido el derecho tributario, sin embargo en la actualidad ha venido en un proceso de evolución, ya que no se puede concebir un tributo si no es dentro de una relación de derecho.

Sin embargo el antecedente más cercano es la Revolución Francesa de 1789, en donde se da el triunfo de la burguesía sobre el feudalismo, con la prohibición del despotismo y la llegada del liberalismo. Derivado que luego de la Revolución Francesa surgieron ideas liberales tales como que el precio del tributo surgiría según las posibilidades de los ciudadanos, y fue así como en el siglo XIX el Estado obtendría su mayor parte de ingresos por medio de la tributación. "La Revolución Francesa, entre

sus numerosas causas, tuvo una de carácter fiscal: altos impuestos, persecuciones fiscales, pobreza y el hambre en el pueblo frente a una corte dispendiosa y voraz”.²⁰

Ya para el siglo XX se da el resurgimiento de los recursos patrimoniales en donde el cambio en la concepción del Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, que antes eran desconocidas y la empresa pública pasa a constituirse en fuente de ingresos. Por lo que han existido muchos antecedentes que han influido de gran manera a la historia del derecho tributario, hasta lo que actualmente se conoce.

2.2. Fuentes del derecho tributario

Para entender las fuentes del derecho tributario es necesario conocer cuál es el significado de fuentes de derecho: “Todo pueblo tiene necesariamente un Derecho positivo propio, que corresponde a la voluntad que es en él preponderante. Conviene advertir que la voluntad puede expresarse también tácitamente, revelándose directamente en los hechos, sin previa deliberación o declaración. Los modos de manifestación de esta voluntad social predominante, se llaman fuentes del derecho”.²¹

Por lo que se puede decir que fuentes del derecho son criterios a los que se ocurre en el proceso de creación normativo en búsqueda de la objetividad, sin embargo se puede indicar que se utilizan en procura de un punto de vista que no solo sea expresión de la convicción de quien actúa, sino que pueda ser aceptado como propio por la mayoría de

²⁰ Villegas, Héctor B. **Op. Cit.** Pág. 86.

²¹ López Mayorga, Leonel Armando. **Introducción al estudio del derecho I.** Pág. 88.



integrantes de la sociedad. Las fuentes del derecho básicamente estudian la aparición, elaboración y expresión en la sociedad de las normas que integran el ordenamiento jurídico positivo.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentran las fuentes generales del derecho en la Ley del Organismo Judicial Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, específicamente en el Artículo dos que indica: "Fuentes del derecho. La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá solo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada". Fuentes del derecho que deben ser observadas por las distintas ramas del derecho guatemalteco.

En cuanto a la materia que nos ocupa, específicamente el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece en el Artículo dos lo siguiente: "Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía. 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo".

Se puede indicar que para el efecto del estudio del derecho tributario, se debe tener en cuenta las fuentes específicas que regula el Código Tributario, sin embargo cabe



resaltar que el legislador no tomo en cuenta a la jurisprudencia en materia tributaria, especialmente la emitida por la Corte de Constitucionalidad.

2.2.1. Disposiciones constitucionales

En primer lugar se encuentra la Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas, derivado que en todo sistema jurídico en donde prevalece el derecho escrito, las normas de carácter constitucional ocupan la cúspide de la pirámide jerárquica. Es decir que todos los ordenamientos jurídicos determinan el respeto a la base constitucional y por lo tanto la Constitución es la fuente principal.

En segundo lugar de las disposiciones constitucionales, se encuentra la jurisprudencia constitucional, que básicamente implica el conocimiento del derecho y, en ese sentido, se ha tomado para significar no un conocimiento cualquiera, sino un conocimiento más completo y fundado del mismo, es decir un conocimiento científico. En Guatemala es la Corte de Constitucionalidad la encargada de crear jurisprudencia constitucional, el Artículo 268 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: "Función esencial de la Corte de Constitucionalidad. La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional, actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la Constitución y la ley de la materia".

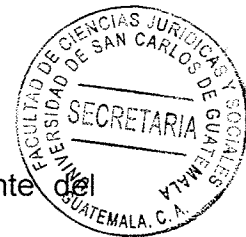


Asimismo, es menester mencionar que dentro de sus funciones le corresponde preceptuado en el Artículo 272 inciso g) de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece: "Compilar la doctrina y principios constitucionales que se vayan sentando con motivo de la resoluciones de amparo y de inconstitucionalidad de las leyes, manteniendo al día el boletín o gaceta jurisprudencia".

Entonces la jurisprudencia en materia tributaria por parte de la Corte de Constitucional, es una fuente del derecho tributario, derivado de los numerosos fallos que se han realizado de parte de dicha Corte en la materia tributaria, por lo tanto la jurisprudencia está inmersa en las disposiciones constitucionales.

2.2.2. Leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley

Han existido discusiones en la doctrina de las fuentes formales del derecho, sobre si la legislación es la fuente principal en los sistemas de derecho escrito, o por el contrario es la ley. Para este efecto es necesario aclarar lo que indica la doctrina: "En los países de derecho, la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales podríamos definirla como el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de ley".



Sin embargo, en el Código Tributario, se denomina a las leyes como fuente del ordenamiento jurídico tributario, siendo por lo tanto aquellas que surgen del proceso legislativo, cuya función está a cargo del órgano formal que se le conoce como Congreso de la República de Guatemala.

Ahora bien, al respecto de los tratados y convenios se puede mencionar que: “Los entendemos como un nombre genérico, sin embargo algunos consideran que estos nombres designan en su forma más general y completa el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos del Derecho Internacional. Los otros nombres indican relaciones y situaciones específicas bien determinadas, aun y cuando la mayoría de ellos se utilizan indistintamente para significar la misma noción jurídica”.²²

La celebración de este tipo de convenios o tratados internacionales, admite a través de un reparto ordenado la facultad de gravar entre los Estados firmantes y de la adopción conjunta de métodos que permitan la eliminación de los efectos económicos del fenómeno, que los ingresos derivados de la actividad internacional sean gravados de una menor manera, se constituye a las economías de los países que permiten y propician su generación y se estimule el crecimiento de la actividad económica en beneficio de las distintas economías nacionales.

²² Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. Pág. 86.



2.2.3. Reglamentos

El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, tal como lo establece en el Artículo dos numeral 3 contempla como fuente del ordenamiento jurídico tributario: “Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”. Se puede indicar que en términos generales se concibe el reglamento como un conjunto de normas dictadas por el Organismo Ejecutivo que tiene como objetivo desarrollar el contenido de una ley tributaria.

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

Es decir que la Constitución Política de la República de Guatemala, ha establecido que los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo y que hayan sido dictados por el Organismo Ejecutivo no pueden modificar las bases de recaudación, y estos tendrán el límite de únicamente regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos que faciliten la recaudación.



2.3. Principios constitucionales que informan el derecho tributario

Principios que están contenidos en la Constitución Política de la República de la República de Guatemala, que tienen íntima relación y que son la base del derecho tributario, es decir que deben ser observados dichos principios para que los tributos tengan plena validez, ante la sociedad y así poder cumplir con lo estipulado en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

2.3.1. Principio de legalidad

“El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la Ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos a normas legales que la regulen sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional”.²³

El principio de legalidad básicamente se relaciona indicando que los aspectos tributarios deben estar regulados por una ley, la cual haya sido emitida por el órgano formal en nuestro caso se refiere al Congreso de la República de Guatemala, que es el encargado de legislar la normativa que rige en el territorio de la República.

En el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala se establece: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la

²³ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Ob. Cit.** Pág. 102.



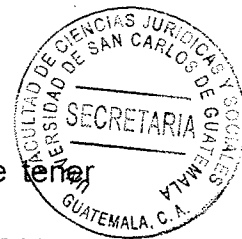
República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente: a) El hecho generador de la relación tributaria. b) Las exenciones. c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad tributaria. d) La base imponible y el tipo impositivo. e) Las deducciones, los descuentos, reducciones, y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias”.

Principio de legalidad, que se puede indicar que en la forma que opera el poder jurídico del Estado de Guatemala, únicamente el Congreso de la República se le ha facultado para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, ahora bien otro aspecto que se puede mencionar es aquel que indica que son nulas de pleno Derecho las normas inferiores a la ley que la contradigan.

2.3.2. Principio de capacidad de pago

“Este principio hace referencia a que los ciudadanos contribuyentes es decir los sujetos pasivos del tributo, deben tener capacidad económica para el pago de los tributos. Sería ineficaz la norma de derecho positivo que estableciera tributos que los contribuyentes no pudieran pagar, y no solo sería ineficaz, sino que se convertiría en derecho vigente no positivo desde el punto de vista de su efectividad”.²⁴

²⁴ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Op. Cit.** Pág. 54.



Por lo tanto el Congreso de la República por medio de los legisladores debe tener presente el principio de capacidad de pago para que las normas que se establezcan a los contribuyentes no queden como derecho vigente no positivo. Este principio tributario ha sido garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala, mismo que debe cobrar efectividad al momento de la creación de impuestos.

En el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala se establece: "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago (...)". Por lo que para lograr un sistema justo y equitativo se debe tomar en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

2.3.3. Principio de justicia y equidad tributaria

"En derecho tributario, cuando se habla del principio de justicia, nos referimos a la justicia distributiva en términos de igualdad, ya que en materia de impuestos se trata de repartir cargas o gravámenes justos. Pero ¿en qué se diferencia a la justicia de la equidad? La equidad es ya por su etimología del latín equitas, igualdad, la equidad implica la idea de relación y armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima. El diccionario de la Lengua Española la define como: 1. Igualdad de ánimo. 2. Bondadosa templanza habitual. Propensión a dejarse guiar, o a fallar por el sentimiento del deber o por la conciencia, más bien que por las



prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la Ley. 3. Justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva. 4. Moderación en el precio de la cosa o en las condiciones de los contratos. 5. Disposición de ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece”.²⁵

Al referirnos a la justicia en materia tributaria se debe tomar en cuenta que cualquier conceptualización que se utilice es común semejarla a una idea de igualdad, en ese orden de ideas en el ámbito tributario la justicia debe ser distributiva en términos de igualdad es decir repartir las cargas tributarias de una manera justa. Por tal situación la equidad no es incompatible con la justicia sino que más bien aquilata el valor de la justicia y por tal razón en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo se establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo (...)”.

2.3.4. Principio de no confiscación

Para hacer referencia a este principio que se encuentra plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala, es necesario definir el concepto de confiscación que es una, “adjudicación que se hace el Estado de la propiedad privada, más que por causa de un delito, por razones políticas internas o internacionales, en caso de ocupación de territorios enemigos. Este robo decretado por el poder público, con impunidad establecida por el mismo, es una de las penas o medidas que han suscitado

²⁵ **Ibíd.** Pág 56.



mayor odiosidad siempre; aunque puede configurar el único resarcimiento posible en ciertos casos. La confiscación se prohíbe por la generalidad de las Constituciones en el ámbito nacional. En la esfera internacional ha sido regla al margen de las normas establecidas por el Derecho de Gentes, durante la Segunda Guerra Mundial”.²⁶

El principio de no confiscación, tiene su base fundamental en el momento que la Constitución Política de la República, asegura la inviolabilidad de la propiedad privada así como su libre uso y disposición. Tal como se establece en el Artículo 243 segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala: “(...) Se prohíben los tributos confiscatorios”. Asimismo se puede hacer referencia al Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala el que establece: “Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

Entonces se puede deducir que la Constitución Política de la República de Guatemala, establece el principio de no confiscación, en el cual hace referencia a la protección del derecho de propiedad, es decir que se ha establecido la prohibición de los tributos confiscatorios.

²⁶ Ibid. Pág. 64.

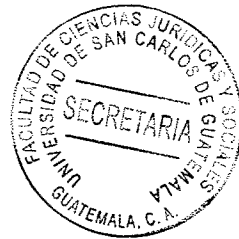


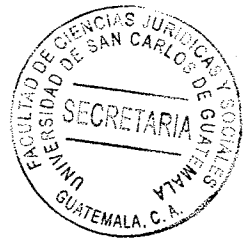
2.3.5. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

“(…) Hemos expresado que desde el punto de vista económico, cuando determinada manifestación de capacidad contributiva es gravada dos o más veces se produce una doble o múltiple imposición, independientemente del nomen juris de cada uno de los tributos”.²⁷ Es decir que el concepto de doble o múltiple tributación, radica en la imposición cierta y asimismo reduce a la concurrencia de dos o más gravámenes sobre el mismo hecho imponible afectando a un mismo contribuyente.

Dicho principio se encuentra explícito en el Artículo 243 segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala mismo que indica: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”. Es decir que la Constitución Política de la República de Guatemala, expresamente indica que es prohibida la doble o múltiple tributación en Guatemala.

²⁷ Ibid. Pág. 62.





CAPÍTULO III

3. Normas jurídicas y obligación tributaria

Para abordar el presente capítulo es necesario conocer el significado de la palabra norma que básicamente se puede decir: “La norma suele usarse en dos sentidos: uno amplio y otro estricto: *latu sensu* aplicarse a toda regla de comportamiento, obligatoria o no, *stricto sensu* a la que impone deberes o confiere derechos. Las reglas prácticas cuyo cumplimiento es potestativo se llaman reglas técnicas. Las que tienen carácter obligatorio o son atributivas de facultades les damos el nombre de normas”.²⁸

Es decir que las características generales de las normas, en sentido estricto es que imponen deberes y confieren derechos. Por tanto, todo deber es deber de alguien, o expresado de otra manera, los impuestos por ser imperativos son deberes de un sujeto. Dicho sujeto recibe el nombre de obligado, ya que es la persona que debe realizar la conducta ordenada por el precepto.

Entonces se puede decir como regla general, que en toda norma jurídica existe un deber condicionado, un juicio hipotético, ya que para su existencia necesita de uno o varios supuestos, y que además las normas jurídicas son de carácter bilateral, exteriores, coercibles y heterónomas, consideradas de cumplimiento obligatorio.

²⁸ García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*. Pág. 4.

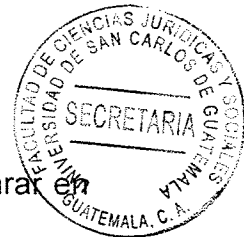
3.1. Supuestos jurídico tributarios

Tal como sucede en todas las normas jurídicas generales, las normas que rigen el derecho tributario, encierran siempre una o varias hipótesis cuya realización da nacimiento a las obligaciones y derechos contenidos en dichas normas. De tal manera que si se realiza cualquiera de esos supuestos, el sujeto pasivo es decir el contribuyente está obligado al pago de ese impuesto, y el sujeto activo que es el Estado tiene el derecho al cobro del mismo.

3.2. Hecho generador

“En la doctrina encontramos diversas tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en muchas ocasiones se confunde con hecho imponible, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley porque al ser realizado por un sujeto genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales de: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y el hecho generador, por su parte es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea dar, hacer o no hacer”.²⁹

²⁹ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Op. Cit.** Pág. 97.



Derivado que en la doctrina existen distintas tendencias, se hace necesario aclarar en que consiste el hecho generador y el hecho imponible, por lo que se puede mencionar que el hecho imponible es el acto, o conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez que suceda en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien el hecho generador es el hecho abstracto previsto en la norma jurídica para configurar el tributo, y así cuando ese hecho hipotético surja en la realidad y se convierta en hecho concreto surge la obligación tributaria.

En el Artículo 31 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se define al hecho generador indicando: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

3.3. Relación jurídico tributaria

La relación jurídica viene a ser la esencia del derecho tributario, derivado que es el origen de la obligaciones de este tipo, de ahí el concepto de relación jurídico tributaria que se puede definir en los siguientes términos: “(...) Se trata de un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto deudor debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando su poder imperio acreedor, que siempre lo es el Estado o sus entes autónomos o descentralizados, determinada prestación establecida por la ley”.³⁰

³⁰ **Ibíd.** Pág 103.

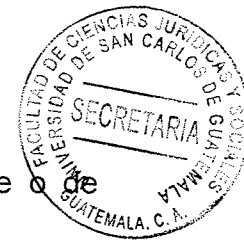


Dicho concepto jurídico fundamental en el derecho, responde a que la relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de las consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión, o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. Es decir que se entiende por relación jurídico-tributaria al conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la obligación de los tributos.

3.4. Sujetos de la relación jurídico tributaria

Una vez concretado el supuesto jurídico tributario, se producen consecuencias jurídicas que afectan de cualquier forma a los sujetos de derecho que en la relación participan. Los sujetos que participan en esta relación jurídico-tributaria son los contribuyentes es decir los sujetos pasivos, frente al Estado y sus instituciones descentralizadas y autónomas es decir sujeto activo. Sin embargo, se diferencia de otras relaciones jurídicas, se puede mencionar las relaciones que se dan en el ámbito civil y mercantil, en donde la relación es un conexión entre particulares.

En el Artículo 17 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se encuentra al sujeto activo de la obligación jurídico tributaria: "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo". En el Artículo 18 del mismo cuerpo legal se encuentra la definición de sujeto pasivo de la obligación tributaria: "Sujeto pasivo es el obligado al



cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente responsable”.

3.5. Obligación tributaria

“Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos al él constituyen la obligación tributaria de contenido único y variado. Para algunos, esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configuran un concepto más amplio, que es la relación jurídico tributaria”.³¹

La obligación tributaria, es el deber de cumplir la prestación, dicha obligación tributaria constituye parte fundamental de la relación jurídico tributaria, y el fin último al cual tiende la institución del tributo. Por lo que se puede manifestar que el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, estableciendo únicamente la obligación de dar.

En otra definición doctrinaria de la obligación tributaria se puede mencionar: “Es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto deba cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria”.³² Es decir la obligación tributaria es el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y los entes públicos a los cuales se les ha delegado las funciones de recaudación, mismos que actúan como

³¹ *Ibíd.* Pág 107.

³² *Ibíd.* Pág 106.



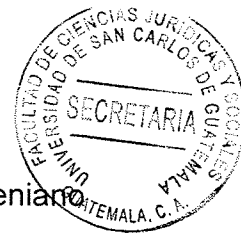
acreedores del tributo y los sujetos pasivos de dicha relación obligados al pago del tributo.

Asimismo, el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece en el Artículo 14 el concepto de obligación tributaria el que literalmente dice: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

Tal como se establece en la legislación guatemalteca, la obligación tributaria crea un vínculo jurídico, entre la administración tributaria y otros entes que el Estado les ha otorgado la facultad de ser acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Dicha obligación tributaria tiene por objeto la prestación de un tributo, que nace al realizarse el presupuesto del hecho generador el cual se encuentra previsto en la ley.

3.5.1. Surgimiento de la obligación tributaria

“Al final esta secuencia desde que se produce el acto generador, pasando por la relación jurídica, desembocando en la obligación tributaria, hay todo un proceso en el

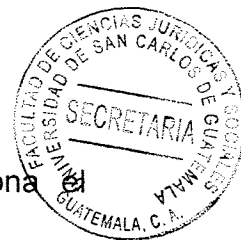


cual se concretiza el supuesto jurídico normativo. Recordando al esquema kelseniano, puedo decir que para que surja la obligación tributaria, es necesario que se realice el supuesto jurídico, que es el punto de partida de la relación jurídica y con ella la obligación tributaria. La relación jurídico tributaria en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica o el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación”.³³

Se puede mencionar que la determinación exacta del momento en que nace la deuda impositiva, es de gran importancia para la relación jurídica de índole tributaria entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo es decir el contribuyente, toda vez que es obvio, sólo desde el momento en que el crédito nace a favor del sujeto activo de la misma relación jurídica impositiva, puede y debe considerarse al deudor con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional, y que sólo a partir del momento de su nacimiento comienza a contar el plazo del crédito impositivo.

Asimismo, se puede exponer de la siguiente manera el surgimiento de la obligación tributaria: “A efectos de precisar la obligación y la relación jurídico tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí no obliga a nada mientras no se dé un hecho o situación prevista en ella, es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este presupuesto previsto en la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los

³³ **Ibíd.** Pág 105.



sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto de la consecuencia”.³⁴

Es decir que el surgimiento de la obligación tributaria, conlleva el vínculo jurídico entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos, pero es conveniente partir de la presencia de la norma jurídica que en realidad no obliga a nada, mientras no se dé un hecho o situación prevista en ella, pero una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica se producirán las consecuencias, las cuales serán imputadas a los sujetos de la relación jurídico tributaria.

3.5.2. Características de la obligación tributaria

Se puede mencionar que se parte de la relación jurídica que la origina, y dentro de las características de la obligación tributaria se puede mencionar las siguientes: Es una obligación ex lege, el sujeto activo será siempre el Estado y el sujeto pasivo será siempre el contribuyente y por último el objeto.

Es una obligación ex lege: Esta característica se refiere a que la obligación tributaria surge de la ley y no de la voluntad de las partes que participan en la relación jurídica, y básicamente se diferencia de la obligación civil en la cual los derechos y obligaciones surgen, en mayor medida, del contrato que es su fuente principal. Es decir que el acto jurídico que le da origen está inmerso en el derecho positivo tributario, pero hay que indicar que la obligación jurídica tributaria, está protegida para el sujeto pasivo en las

³⁴ **Ibíd.** Pág 106.

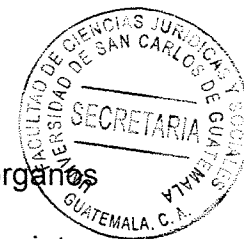


garantías constituciones que otorga todo ordenamiento jurídico. Dichas garantías que otorga la Constitución Política de la República de Guatemala, en nuestro caso, protegen al sujeto pasivo para evitar arbitrariedades.

“La distinción entre el simple acto voluntario lícito y el acto jurídico radica en que en el primero, las consecuencias jurídicas se producen ex lege, o sea, por exclusiva atribución de la ley, independientemente que los agentes hayan querido o no esas consecuencias, o, siquiera, si las tuvieron en mira al realizar el acto, mientras que en el segundo acto o negocio jurídico, los efectos jurídicos se producen ex voluntate, esto es, en tanto y en cuanto han sido querido por el agente al celebrar el acto, reconociendo el ordenamiento la aptitud de la voluntad para agenciarlos o en cuanto las considera dignos de tutela”.³⁵

Se puede mencionar que algunos autores afirman que la relación tributaria es de poder, ya que el Estado impone su voluntad, encontrándose por tal situación en superioridad de condiciones, sin embargo esta afirmación no es del todo cierta, derivado que el Estado de derecho, se caracteriza por la sujeción del ente político a la voluntad del derecho y esto queda claro cuando se habla de la relación del derecho tributario y el derecho constitucional, ya que es en la constitución, donde se hace referencia a los principios que inspiran el derecho tributario.

³⁵ **Ibíd.** Pág. 112.



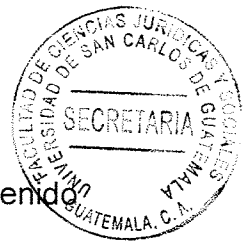
El sujeto activo será siempre el Estado: ya que el Estado por medio de sus órganos y entidades autónomas y descentralizadas, puede exigir el pago del tributo a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria. El sujeto pasivo lo será siempre el contribuyente cualquiera que sea la forma que tome en la disposición legal.

El objeto: que consiste en la prestación pecuniaria, por medio de los impuestos para cubrir los gastos públicos, ya que ese es el motivo sustancial de la obligación tributaria, de tal manera expresándose, entonces, en una obligación de dar y de forma indirecta de hacer o no hacer, ya que si bien es cierto que este tipo de obligación no se trata inmediatamente del cobro del tributo, es a través de ella que se llega a tal resultado.

3.5.3. Extinción de la obligación tributaria

Los medios de extinción de la obligación tributaria tal como lo establece el Artículo 35 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala radican básicamente en: "el pago, compensación, confusión, condonación o remisión y prescripción"; mismos que a continuación se desarrollan:

Pago: la primera forma de extinción de la obligación tributaria y la más habitual es el pago. Es decir que es la forma típica de cumplimiento por parte del sujeto pasivo. Esta forma de extinción de la obligación tributaria, se realiza pagando ante el ente encargado de la percepción de los tributos, en las formas establecidas por la ley o el



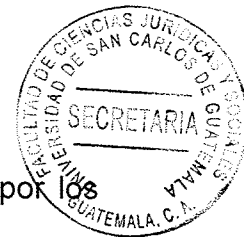
reglamento. Actualmente se puede mencionar que los medios electrónicos han venido a facilitar esta tarea en la cual es una forma ágil de realizar el pago de los tributos.

Asimismo se puede mencionar que en la doctrina el pago, es el cumplimiento de la prestación que constituya el objeto de la obligación, y para lo cual se requiere de los siguientes requisitos: "a) una obligación anterior de hacer o no hacer, de dar o no dar; b) dualidad al menos de sujetos, acreedor el uno y el deudor el otro, o recíprocamente con una y otra cualidad; c) la voluntad de pagar, para diferenciar el pago de otros negocios jurídicos posibles; d) un pagador, el deudor o alguien en su nombre por él; e) un acreedor que recibe el pago por si o persona facultada para aceptarlo en su nombre y por su cuenta. El pago no puede consistir sino en lo debido, en todo lo debido y solamente en los debido".³⁶

En la doctrina esta forma de extinción de la obligación tributaria no tiene mayores complicaciones, sin embargo es necesario mencionar los requisitos para el cumplimiento de la obligación, el primero que la obligación sea preexistente, el segundo que exista dualidad de sujetos es decir el deudor de la prestación y el acreedor de la misma, la tercera la intención de pagar, el cuarto requisito una persona que pague y por como último requisito un acreedor a quien se haga el pago.

En el capítulo IV sección segunda específicamente en el Artículo 36 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se

³⁶ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Pág. 533.



establece: “Efecto del pago y medios de garantizarlo. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere”. Es decir que el efecto de llevar a cabo el pago de las obligaciones extingue la obligación.

Compensación: “Extinción, hasta el límite de la menor, de dos deudas existentes en sentido inverso entre las mismas personas. Constituye una de las formas de extinción de las obligaciones”.³⁷ Es decir que se requiere mutuamente que los sujetos de la relación jurídico tributaria tengan en la relación jurídica un nexo compensable en esa pista de doble vía es decir acreedor y deudor o viceversa. Por lo que se puede mencionar, que es requisito indispensable para que progrese esta figura el ser al mismo tiempo y recíprocamente, deudor y acreedor.

En el Artículo 43 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala se establece la compensación: “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración tributaria,- con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria”. Dicha compensación se puede decir que es la normal, y la que resulta entre órganos de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

³⁷ *Ibíd.* Pág. 139.

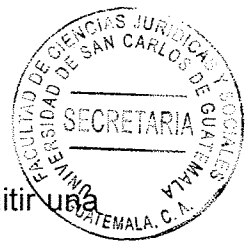


Ahora bien en el ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentra la compensación especial la cual está regulada en el Artículo 44 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala el que literalmente indica: “El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante la Administración Tributaria”. En la compensación especial tiene la característica que se puede pedir la compensación total o parcial de las deudas tributarias aún en el caso de que sean administrados por un órgano distinto de la Administración Tributaria.

Confusión: “Es una de las formas típicas de la extinción de las obligaciones. Tiene lugar cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o cualquier otra causa, la calidad de acreedor y deudor; así como también cuando una tercera persona hereda del acreedor y del deudor”.³⁸ Se puede mencionar que la confusión de derechos es la situación jurídica que se da por la reunión simultánea de una persona con las cualidades de acreedor y deudor en el mismo negocio jurídico.

Asimismo, el Artículo 45 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece la definición de confusión y literalmente indica: “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue la obligación”. Es decir que si la misma persona reúne las dos calidades deudor y acreedor, se extingue la obligación tributaria.

³⁸ **Ibíd.** Pág. 153.



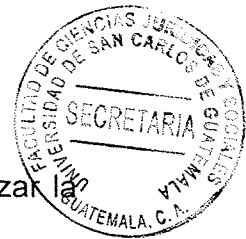
Condonación y remisión: “Acción y efecto de condonar; de perdonar o de remitir una pena, multa u obligación. De ahí su importancia jurídica, especialmente en lo que se refiere a las deudas”.³⁹ Condonar básicamente equivale anular, perdonar o remitir una deuda en todo en parte.

En el Artículo 46 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala se establece la condonación: “La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República de conformidad con el Artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este Código”.

Por lo que se puede mencionar, que si la condonación de los tributos únicamente puede ser por ley, de acuerdo al principio de legalidad establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, esta facultad le corresponde exclusivamente al Congreso de la República.

Prescripción: en una explicación simple, “sería considerar que la obligación no tiene una existencia perpetua y que desaparece por si misma cuando el acreedor no haya reclamado su cumplimiento en el plazo fijado por la ley. Pero el legislador no ha querido admitir esa concepción, por entender que en cierto modo injusto declarar liberado a un deudor que no ha saldado su adeudo; por ello, hace de la prescripción una excepción a

³⁹ *Ibíd.* Pág. 148.



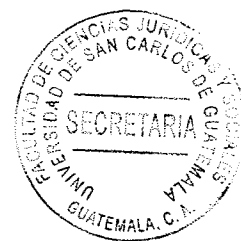
favor del deudo, concediéndole de ese modo, si lo quiere, un medio para paralizar la acción del acreedor”.⁴⁰

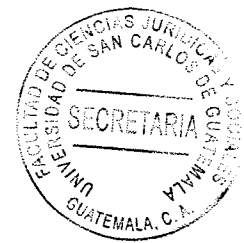
Es decir que la prescripción extingue el derecho del mismo y no tan solo la acción. Es un medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina. Por lo que mantener con vida al derecho, una vez extinguida la acción, es una sutileza que no está conforme con los principios de la ley.

En el Artículo 47 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se establece la prescripción en el que literalmente indica: “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de (4) años (...)”.

Se puede indicar que en el Código Tributario una de las maneras de extinción de la obligación tributaria, radica en la prescripción ya que la obligación no puede ser perpetua y por tal razón en el artículo que se hace mención se refiere a que la administración tributaria, gozará del plazo de cuatro años para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias a los contribuyentes.

⁴⁰ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Ob. Cit.** Pág. 121.





CAPÍTULO IV

4. El fraude tributario y social propiciado por el mercado informal en la ciudad de Guatemala

Existe el fraude tributario y social propiciado directamente por el mercado informal en la ciudad de Guatemala, derivado que este sector genera ingresos los cuales no son declarados ante la Administración Tributaria, y como consecuencia afecta la recaudación tributaria del Estado de Guatemala, tal como se mencionó en el capítulo uno del presente estudio el Estado debe obtener ingresos o recursos, para promover la inversión y el sostenimiento de los servicios públicos.

Sin embargo, hay que mencionar que el mercado informal que realiza sus actividades en la ciudad de Guatemala, ha tenido mayor crecimiento en los últimos años y por tal razón se debe hacer un análisis sobre las circunstancias en que se encuentran en cuanto al tributo que deben pagar al Estado.

4.1. Fraude tributario

El fraude que se deriva del latín *fraus*, el cual es una acción que resulta contraria a la verdad y a la rectitud. El fraude se comete en perjuicio contra otra persona o contra una organización tal como puede ser el Estado. Cabe hacer mención que aunque el

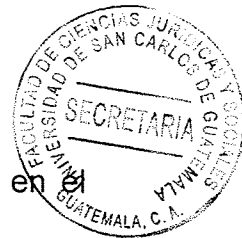


mercado informal no se mencione explícitamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado este sector debería estar inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente.

Tal como se menciona en el Artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala: "Pago del impuesto por lo pequeños contribuyentes. Régimen de Pequeño Contribuyente. Las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil Quetzales (Q. 150,000.00) en un año calendario, podrán solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente".

Es decir que en este régimen al incluir a la persona individual cuyo monto de ventas o bienes no exceda (Q. 150,000.00) en un año calendario, incluye al mercado informal el cual debe inscribirse en el Régimen de Pequeño Contribuyente, derivado que el mercado informal debería extender factura por ciertas ventas que realice y que no estén exentas.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 7 establece las exenciones generales de dicha Ley, y no interesa el numeral 11 el que literalmente indica: "La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q. 100.00) por cada transacción".



Es decir que si el mercado informal, no se encuentra en la situación descrita en el numeral 11 del Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, deben en primer lugar estar inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo el Régimen del Pequeño Contribuyente, que tal como se ha mencionado el Estado está en el ejercicio de su poder tributario, para obtener recursos y cumplir sus fines.

4.2. Mercado informal

El concepto de mercado informal es relativamente nuevo, ya que se sabe que el comercio surgió con los fenicios que fue una civilización antigua, mientras que el mercado informal se empezó a desarrollar en la segunda mitad del siglo XX, derivado que surgieron medidas de presión sobre los comerciantes, quienes eludieron las reglas a fin de obtener mejores ganancias.

A nivel mundial se ha ahondado el tema del mercado informal por lo que se establece que: "Durante la década de los años 40 se originó el mercado negro, el cual era ilegal pero a pesar de ello tenía un reconocimiento tácito de la sociedad, el cual se transformó en la modalidad de mercado sumergido, totalmente fuera de la ley pero también contaba con el consenso de la sociedad. Este mercado surge esencialmente, cuando en tiempo de la post-guerra sirvió a pesar de ser ilegal para poder alimentar a millones de personas en las ciudades y países".⁴¹

⁴¹ Font I, Huguet. **De la crisis del cambio**. Pág. 45.



Es decir que al mercado informal se le ha denominado de distinta manera tales como: mercado sumergido, mercado negro, comercio subterráneo, pero hay que indicar que siempre se refiere a la transferencia de mercancías sin reglas claras, y al tema que nos ocupa que es ajeno al control fiscal del Estado.

De tal manera que se puede definir al mercado informal como una práctica de mercado sin reglas claras de comercio, sin control jurídico y tributario del Estado, en el que es un tráfico de mercancía, bienes o servicios sin reglas legales, en el que se violenta el Estado de Derecho.

En otra definición muy acertada se encuentra que el mercado informal: "Actividades productivas y económicas que eluden la regulación legislativa y que, por tanto no están sujetas al control fiscal y contable del Estado, ni participa en los circuitos estadísticos ni fiscales".⁴² Ahora bien se puede mencionar algunos ejemplos del mercado informal los cuales se utilizan para generar ingresos pero estos ingresos nunca son declarados ante la Administración Tributaria.

Vendedores ambulantes: se conoce con este nombre a las personas que se dedican a la venta informal de cualquier tipo de artículos de toda clase, sin contar con método alguno de facturación, ni control fiscal. Es decir que realiza su actividad de venta al margen de la legislación tributaria.

⁴² Jean Pierre, Paulet, Eliseo Santandreu. **Diccionario de economía y empresa.** Pág. 54.



Centros espiritistas o de adivinación: en estos centros se origina la lectura de cartas del tarot, el espiritismo, la adivinación por distintas practicas místicas o rituales, que son también una forma de actividad económica al margen de toda regulación fiscal del Estado.

La piratería: En esta época de las facilidades tecnológicas de internet y los reproductores musicales y de video, son muchas las personas que lucran a partir de la venta de películas, música e incluso libros ilegalmente reproducidos, aprovechado las tendencias actuales y sin ningún tipo de retribución para los autores del material pirateado.

Ventas callejeras: en otro ejemplo del mercado informal se encuentran las ventas callejeras, que por lo regular se concentran en las áreas urbanas, mismas que se mantienen con cierta benevolencia de las autoridades, su existencia radica especialmente por los consumidores, debido a la necesidad de encontrar productos de buena calidad a bajos precios.

Las personas que realizan ventas callejeras, se caracterizan por obtener ganancias de sus ventas, para su subsistencia, dicha cualidad determina la necesidad de vender urgentemente. Sin embargo esta actividad incluye todo un abanico de ilegalidad, la no declaración de los impuestos a fin de obtener mayores beneficios, derivado que no estarían interesados en efectuar la declaración de sus negocios en la Administración Tributaria.



4.2.1. Causas que provocan el crecimiento del mercado informal

Las causas se refieren al origen que provoca el crecimiento del mercado informal en la ciudad de Guatemala, es decir lo que motiva la existencia de dicho mercado, en sus diversas manifestaciones sin control estatal. Dentro de ellas se puede mencionar la pobreza, el desempleo y la marginalidad social.

La pobreza: es la falta de recursos de gran porcentaje de la población, es decir que los más desposeídos no cuentan con ingresos para cubrir sus necesidades básicas, por lo que en la marginalidad social encuentran en el mercado informal, un remedio económico, sobre todo porque es una actividad económica al margen de la legislación en donde los ingresos por lo regular no son reportados a la Administración Tributaria.

El desempleo: es otra de las causas de este fenómeno moderno, radica en que la mayoría de población sin empleo, no obtienen recursos para para cubrir sus necesidades básicas, por lo que en el mercado informal encuentran una plataforma que les ayuda a cubrir las necesidades que les aquejan. Es decir que una población sin empleo, es una población necesitada que teniendo acceso a una actividad económica irregular, la cual se manifiesta en el mercado informal, la toman con tal de cubrir los presupuestos incumplidos.

La marginalidad social: el mercado informal tiene otra causa que es la marginalidad social, tomando en cuenta que la precariedad social es constante y por tal razón los



sectores marginados, se mueven económicamente a paso lento, de tal manera que no alcanzan plataformas de vida idónea y por lo tanto recurren a la venta de mercancías a gran escala y sin regulaciones.

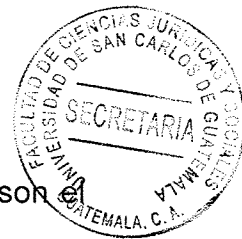
Es decir que los sectores marginales carecen de escolaridad, tal situación no les permite acceder a una actividad mercantil digna y por lo tanto optan por la venta de bienes y servicios al margen de la legislación.

4.2.2. Características del mercado informal

En todos los casos, el sector informal es una particularidad de subdesarrollo y es mejor entendido como un fenómeno complejo y multifacético y dentro de las características que se pueden identificar en el mercado informal se pueden mencionar las siguientes:

- Mayor predominancia en los países en vías de desarrollo.
- Evasión de las normas legales.
- Fraude de impuestos.
- Injustamente competitivo por su fraude fiscal.
- Trabajadores desprotegidos.
- Más común en zonas urbanas que en zonas rurales.

El mercado informal no sólo evita el pago de los impuestos y de otras regulaciones, sino también no goza de los servicios y protección que la ley y el Estado proporcionan.

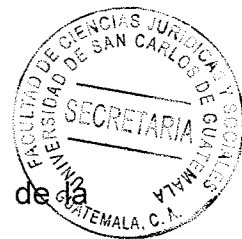


Algunas veces los sujetos que realizan sus actividades en el mercado informal son el resultado de agentes económicos que salen del sector formal como consecuencia de un análisis costo-beneficio. En otras ocasiones es consecuencia de que los agentes económicos son excluidos del sector formal dado que la economía se hace más restrictiva y segmentada.

4.3. Análisis del fraude tributario y social

Derivado que el mercado informal situado en la ciudad de Guatemala, no está sujeto específicamente a un tributo, este sector no considera necesario hacer su inscripción en el Régimen de Pequeño Contribuyente, por tal razón el mercado informal realiza un fraude al Estado por no contribuir con tributos, y de manera social ya que si el Estado no logra recaudar los recursos suficientes, no puede lograr el sostenimiento de los servicios públicos.

Se puede mencionar que según Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, se crea la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, dicha ley crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad descentralizada que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria. Asimismo se indica que dicha entidad estatal goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como también personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.



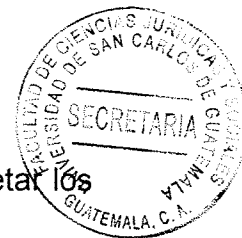
Dentro del objeto y funciones que han sido establecidas a la Superintendencia de la Administración Tributaria se puede mencionar las que se indican en el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, siendo las siguientes:

“a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la 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 por ley administran y recaudan las municipalidades”.

Es decir que la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene como función la organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos, así como también el sancionar a los sujetos pasivos que no cumplan con su obligación tributaria. Sin embargo, en el caso del mercado informal de la ciudad de Guatemala no se tiene ningún control, tanto en otras materias como en materia tributaria, y por lo tanto el ente encargado no puede ejercer ningún tipo de fiscalización derivado que en la legislación no se tiene previsto ese hecho generador, que obligue al mercado informal al pago de un tributo.

4.4. Propuesta de implementación del tributo al mercado informal

Esta propuesta se realiza en el marco de que todos los sectores económicos deben contribuir al Estado por medio de los tributos, y por tal razón se propone al Congreso



de la República de Guatemala, que es el organismo con exclusividad para decretar los impuestos conforme a las necesidades del Estado, la creación del hecho generador que imponga la obligación tributaria al mercado informal a contribuir con el Estado para la realización de sus fines.

Sin embargo, se puede recomendar que para la creación de dicho tributo en específico se deben tomar en cuenta los principios constitucionales del derecho tributario, asimismo solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria lo establecido en la literal k) del Artículo 3 de la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria. “Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria (...)”. Además se debe observar lo establecido en la literal t de dicha Ley: “Participar en la propuesta de estrategias apropiadas para la ampliación de la base tributaria, a través de la incorporación de sectores económicos que se encuentran fuera del sistema tributario”.

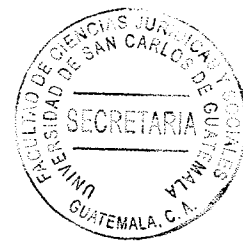
4.5. Generación de un proyecto de iniciativa de ley, para que el mercado informal tribute al Estado de Guatemala

Se debe realizar un proyecto de iniciativa de ley, por el Congreso de la República de Guatemala, como organismo encargado de la potestad legislativa y además que dentro de sus atribuciones le corresponde el decretar las leyes del país. Sin embargo, se debe tener presente que las personas que ejercen sus actividades en el sector informal, son un porcentaje importante que se refleja en la economía de la República de Guatemala.



Asimismo, para la elaboración del proyecto de iniciativa de ley enfocado a la tributación por el mercado informal, se deben tener estadísticas que representen los ingresos que puede obtener las personas en el sector informal y es a partir de ahí que se pueden analizar las bases de recaudación conforme a lo estipulado por el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala; para que posteriormente el Pleno del Congreso de la República de Guatemala pueda conocer dicho proyecto, y subsiguientemente analizarlo y hacer algunas modificaciones que considere pertinentes y si la mayoría de los diputados del Congreso de la República de Guatemala, están de acuerdo aprobar dicho proyecto.

Dicho proyecto de iniciativa de ley, si se logrará concretar sería de beneficio para la recaudación del Estado, es decir que el Estado por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, ente encargado de la recaudación, obtendría más recursos para los fines que se organiza, y dar un mejor beneficio a la población guatemalteca.



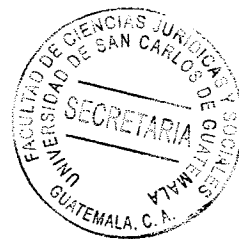


CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Se puede indicar que en la ciudad de Guatemala, existe el fraude tributario y social propiciado por el mercado informal, derivado que este sector por lo regular no se inscribe al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, por lo que este sector no contribuye por medio de tributos al Estado, asimismo se puede indicar que este sector no representa ingresos para el Estado de Guatemala y el Estado al no lograr recaudar los recursos suficientes, no puede alcanzar el sostenimiento de los servicios públicos.

Por medio de la investigación que se llevó a cabo, la posible solución radica en que el Congreso de la República de Guatemala como Organismo facultado para crear leyes; decreta la creación del hecho generador específico a este sector donde surja la obligación tributaria de contribuir al Estado de Guatemala, con el objeto de que el mercado informal este obligado a tributar y el Estado de Guatemala pueda cumplir con sus fines. Sin embargo, hay que tomar en cuenta que para la creación de los tributos se deben observar los principios constitucionales que rigen en materia tributaria.

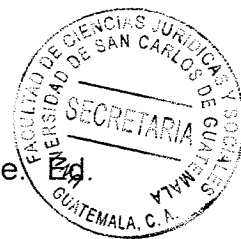




BIBLIOGRAFÍA

- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. 1ª ed. Guatemala, Guatemala. Ed. Ediciones De Pereira. 2013.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. **Derecho fiscal**. 17ª ed. México. Ed. Themis. 2013.
- CHICAS HERNANDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación**. 1ª ed. Guatemala, Guatemala. Ed. Universidad de San Carlos de Guatemala. 1992.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. 28ª ed. México D.F., México. Ed. Porrúa. 2008.
- FONT I, Huguet. **De la crisis al cambio**. Madrid, España. Ed. La Veu de Bellpuig. 2002.
- GARCÍA MÁYNEZ, EDUARDO. **Introducción al estudio del derecho**. 53ª ed. México. Ed. Porrúa. 2002.
- JEAN PIERRE, Paulet. Eliseo Santandreu. **Diccionario de economía y empresa**. Barcelona, España. Ed. Ediciones 2000 S.A. 1994.
- LOPEZ MAYORGA, Leonel Armando. **Introducción al estudio del derecho I**. 7ª ed. Guatemala, Guatemala. Ed. Lovi. 2010.
- MARGÁIN MANAUTOU. Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. México. Ed. Ediciones Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1977.
- MEHL, Lucien. **Elementos de ciencia fiscal**. Barcelona, España. Ed. De Derecho financiero. 1975.
- MONTERROSO DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero**. Guatemala, Guatemala. Ed. Litográfica Print Color. S.A. 2002.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 12ª ed. Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta S.R.L. 1981.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Madrid, España. Ed. Universidad Complutense de Madrid. 1985.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7ª ed. Buenos Aires, Argentina. Ed. Ediciones de Palma. 2001.

ZAVALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Santiago, Chile. Ed. Jurídica Conosur. 1998.



Legislación:

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

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

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