

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



LA EVASIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SECTOR INFORMAL

YESENIA MARISOL ALTAMIRANO GÓMEZ

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2007.

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

LA EVASIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SECTOR INFORMAL

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

YESENIA MARISOL ALTAMIRANO GÓMEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de:

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, noviembre de 2007.

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana.

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Hugo Calderón Morales
Vocal:	Lic. Napoleón Orozco Monzón
Secretaria:	Licda. Rosa María Ramírez Soto

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Napoleón Orozco Monzón
Vocal:	Lic. Víctor Manuel Castro
Secretario:	Lic. Jaime Ernesto Hernández

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).”

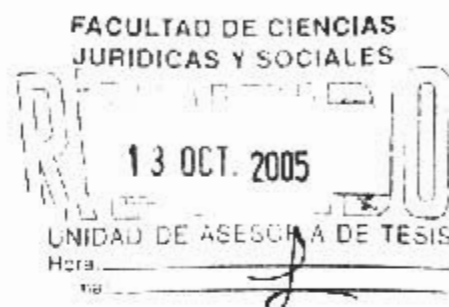
**Lic. Juan Carlos Solís Oliva
Abogado y Notario**

6ª. Calle 4-17 zona 1, Edif. Tikal, Torre Norte, Of. 809, Guatemala
TEL. 22702649



Guatemala, 13 de Octubre de 2005.-

SEÑOR DECANO
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CIUDAD.-



SEÑOR DECANO:

En cumplimiento de la resolución de ese Decanato, de fecha 19 de septiembre del 2005, procedí a asesorar el trabajo de tesis de la estudiante YESENIA MARISOL ALTAMIRANO GÓMEZ, carné No. 9117160, cuyo título se denomina "LA EVASIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SECTOR INFORMAL".-

Dicho tema es representativo de un problema real en la sociedad guatemalteca, asimismo la estudiante YESENIA MARISOL ALTAMIRANO GÓMEZ en su trabajo hace aportaciones valiosas y propuestas concretas de solución, dando conceptos generales sobre el tema.-

En tal virtud, y encontrando que el referido trabajo cumple con los requisitos que para tal efecto establece la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, emito el presente dictamen en forma favorable.-

Atentamente,

Lic. Juan Carlos Solís Oliva
Colegado 3734

LIC. JUAN CARLOS SOLIS OLIVA
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y

SOCIALES. Guatemala, catorce de octubre del año dos mil cinco.-----

Atentamente, pase al **LIC. OSCAR ORLANDO MELÉNDEZ GUERRA**, para que proceda a Revisar el trabajo de Tesis de la estudiante **YESENIA MARISOL ALTAMIRANO GÓMEZ**, Intitulado: **"LA EVASIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SECTOR INFORMAL"** y, en su oportunidad emita el dictamen correspondiente.-

MIAE/sllh



**LIC. OSCAR ORLANDO MELENDEZ
GUERRA**

ABOGADO Y NOTARIO

Oficina. 6 Av. 20-38 Zona 1 Oficina No. 5 Tel. 251-6214

Guatemala, 14 de octubre de 2005.

Señor Decano
Bonerge Amílcar Mejía Orellana.
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria
Presente.

Señor Decano:

En cumplimiento de la providencia de ese Decanato, le informo que procedí a revisar el trabajo de Tesis de la estudiante YESENIA MARISOL ALTAMIRANO GOMEZ, titulado: "LA EVASIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SECTOR INFORMAL", el que debidamente fue asesorado por el Licenciado Juan Carlos Solís Oliva.

El tema seleccionado se elaboró con seriedad y refleja el conocimiento y manejo de las instituciones de los impuestos y cumple con los requisitos reglamentarios para ser discutidos en su examen público de tesis correspondiente.

En consecuencia, MI DICTAMEN ES: que la tesis SI reúne los requisitos de fondo y forma establecidos en el Reglamento respectivo, para ser discutida en el EXAMEN PÚBLICO, previo a que la sustentante opte a los honrosos títulos de Abogada y Notaria y el Grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, atentamente.

Lic. Oscar Orlando Melendez

Revisor

Colegiado No. 2,667

Lic. Oscar Orlando Meléndez Guerra
ABOGADO Y NOTARIO





DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintitrés de julio del año dos mil siete

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante YESENIA MARISOL ALTAMIRANO GÓMEZ, Titulado "LA EVASIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SECTOR INFORMAL" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

MTCL/sllh



DEDICATORIA

- A DIOS: Divino ser, dador de toda razón, entendimiento y sabiduría, gracias por tu amor y misericordia.
- A LA MEMORIA DE MIS PADRES: Que sus almas inmortales reciban la luz del Señor, y gocen conmigo de este triunfo.
- A MI ESPOSO: Gracias por tu apoyo incondicional en todo momento y por ser mi alma gemela.
- A MIS HIJOS: Rosa Alejandra y José Alejandro, quienes son la inspiración de mi vida.
- A MIS HERMANOS: Rossina, Lorena, Janet, Emilio y Estuardo, por su confianza, apoyo incondicional y amor.
- A MIS PRIMOS Y TÍAS: Con cariño.
- A MIS CUÑADOS: Maynor, Geovanni y Mauricio, por su apoyo y amistad.
- A MIS SOBRINOS: Para que este triunfo sea un ejemplo en sus vidas; que Dios permita que lleguen mucho más lejos que yo.

A MIS AMIGOS:

Por compartir conmigo tantos momentos especiales.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA:

A la que representaré con mucho orgullo

A LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Por mi formación profesional.

Y A USTED

Que me honra con su presencia.

ÍNDICE

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

CAPÍTULO I

1	Derecho tributario y derecho financiero.....	1
1.1	Derecho tributario.....	1
1.2	Derecho financiero.....	3
1.3	Clasificación.....	5
1.3.1	Derecho fiscal o tributario.....	5
1.3.1.1	Derecho tributario sustantivo.....	5
1.3.1.2	Derecho tributario formal.....	5
1.3.2	Derecho presupuestario.....	6
1.3.3	El derecho monetario.....	6
1.3.4	Derecho patrimonial del Estado.....	6
1.4	Características.....	7
1.4.1	Es autónomo.....	7
1.4.2	Es público.....	7
1.4.3	Es sistemático.....	7
1.5	Relaciones con otras ramas del derecho.....	8
1.5.1	Con el derecho constitucional.....	8
1.5.2	Con el derecho penal.....	8
1.5.3	Con el derecho procesal.....	8
1.5.4	Con el derecho administrativo.....	8
1.5.5	Con el derecho social.....	9
1.5.6	Con el derecho privado.....	9
1.5.7	Con el derecho internacional.....	9
1.6	Fuentes del derecho tributario y derecho financiero.....	10
1.6.1	Fuentes históricas.....	11
1.6.2	Fuentes reales o materiales.....	11
1.6.3	Fuentes formales.....	11
1.6.3.1	La legislación.....	12
1.6.3.2	La costumbre.....	15
1.6.3.3	La jurisprudencia.....	16
1.6.3.4	La doctrina.....	17

CAPÍTULO II

2	Los tributos.....	19
2.1	Clasificación.....	19
2.1.1	Los impuestos.....	20
2.1.1.1	Directos.....	20
2.1.1.2	Indirectos.....	20

	Pág.
2.1.2 Los arbitrios.....	21
2.1.3 Las contribuciones especiales.....	22
2.1.4 Las contribuciones por mejoras.....	24

CAPÍTULO III

3 La relación jurídica tributaria.....	25
3.1 Denominaciones.....	25
3.2 Definiciones.....	26
3.3 Características.....	27
3.4 Elementos.....	29
3.4.1 El personal.....	29
3.4.1.1 Sujeto activo.....	30
3.4.1.2 Sujeto pasivo.....	30
3.4.1.3 Contribuyente.....	31
3.4.1.4 Responsable solidario.....	31
3.4.1.5 Sustituto.....	32
3.4.2 El hecho generador.....	32
3.4.3 El objeto impositivo.....	33
3.4.4 El cuantitativo.....	33
3.4.5 El impositivo.....	34
3.4.6 El temporal.....	34

CAPÍTULO IV

4 Irregularidades tributarias.....	37
4.1 La evasión fiscal o tributaria.....	37
4.2 Formas de evasión.....	38
4.2.1 La evasión legal.....	38
4.2.2 La evasión ilegal.....	39
4.2.2.1 El ocultamiento.....	40
4.2.2.2 La alteración.....	40
4.2.2.3 La simulación.....	40
4.2.3 Características de la evasión.....	42
4.2.4 Por qué se debe combatir la evasión de los impuestos en el sector informal.....	43
4.2.5 Causas de la evasión fiscal.....	45
4.2.6 Medidas tendientes a contrarrestar la evasión de los impuestos en el sector informal.....	46
4.2.6.1 El análisis del evasor, su ambiente y actividad.....	47
4.2.6.2 El análisis del ilícito tributario.....	51
4.2.6.2.1 Definición.....	51
4.2.6.2.2 Clasificación.....	51

	Pág.
4.2.6.2.2.1 Instantáneas.....	54
4.2.6.2.2.2 Continúas.....	54
4.2.6.2.2.3 Simples.....	55
4.2.6.2.2.4 Complejas.....	55
4.2.6.2.2.5 Leves.....	55
4.2.6.2.2.6 Graves.....	55
4.2.6.2.2.7 Administrativas.....	55
4.2.6.2.2.8 Penales.....	55
4.2.6.3 Elementos.....	55
4.2.6.3.1 Objetivos.....	55
4.2.6.3.1.1 Conducta de hecho.....	56
4.2.6.3.1.2 Tipicidad.....	56
4.2.6.3.1.3 Antijuridicidad.....	57
4.2.6.3.1.4 Imputabilidad.....	57
4.2.6.3.2 Elementos subjetivos del ilícito tributario.....	57
4.2.6.3.2.1 Dolo.....	57
4.2.6.3.2.2 Culpa.....	58
4.2.7 El análisis de la sanción.....	58
4.2.8 Las medidas a implementar.....	59
4.2.8.1 Crear incentivos especiales para todos los comerciantes informales, graduando las formas de tributación según los montos de ingresos y manera de ejercer el comercio, con las acciones siguientes.....	60
4.2.8.2 Aplicación real de las normas administrativas y penales contra los defraudadores.....	62
4.2.8.3 Medidas para interesar a los recaudadores fiscales en el cobro de impuestos y de las multas, con motivo de las violaciones a las leyes que ellos descubran.....	66
4.2.8.4 Aplicación de penas para los que inicien una negativa colectiva para no pagar impuestos, o lo que es igual, inducción a delinquir y también para aquéllos que acaten la inducción a delinquir.....	69
4.2.8.5 Garantizar el privilegio fiscal o sea que el Estado siempre sea un acreedor privilegiado.....	73
4.2.8.6 Procedimientos rápidos de ejecución en los cuales se pueda trabar embargos, realizar remates, adjudicaciones en pago a favor del Estado por los adeudos fiscales.....	74
 CONCLUSIONES.....	 81
RECOMENDACIONES.....	83
BIBLIOGRAFÍA.....	85



INTRODUCCIÓN

El problema investigado en el presente trabajo se justifica porque reviste especial importancia para el país, debido a que está relacionado con la percepción de los tributos, los cuales constituyen los recursos necesarios para sufragar los gastos de funcionarios del Estado y para la realización de obras públicas en beneficio de los habitantes de la nación.

El tema de la evasión de los impuestos en el sector informal del comercio en el municipio de Guatemala, es un problema que data de muchos años atrás, pero desde el 2001 a la fecha se hace más patente, porque se ha acentuado por el incremento de vendedores y prestadores de servicios ambulantes, debido a la pérdida de empleos en el sector privado y público a nivel nacional, agravado por la emigración de personas de las áreas rurales hacia la capital y sus alrededores.

Básicamente la evasión en el pago de los impuestos por los comerciantes y servidores en el sector informal, se produce porque éstos no se encuentran registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, tampoco están inscritos en el Registro Mercantil, según lo establece la ley, como requisito para que formalmente sean controlados, supervisados y fiscalizados como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. En la realidad los comerciantes del sector informal, no pueden ser considerados formalmente como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, en tanto no estén registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria e inscritos en el Registro Mercantil, aún cuando de hecho realizan actividades de comercio.

Se pretende dejar constancia que los mecanismos legales para combatir la evasión del pago de los tributos están dados en el contenido de las leyes tributarias, civiles y penales del país, hay organismos estatales de administración de los tributos, hay entidades dedicadas al registro de los comerciantes del país, aún así persiste el problema de la evasión en el pago de los impuestos, principalmente entre las personas



que operan en el sector informal del comercio, ofreciendo sus mercancías o servicios en forma ambulatoria o en puestos fijos en los pasillos de los mercados cantonales o las áreas de las calles o avenidas de la metrópoli guatemalteca.

En el primer capítulo de este trabajo, se hace una definición y ubicación, desde la perspectiva doctrinaria, de los derechos tributario y financiero, a cuál división del derecho pertenecen, cómo cada cual presenta sus características particulares, cuáles son sus vínculos con otras ramas del derecho general y los elementos necesarios para su correcta comprensión.

En el segundo capítulo se presenta un análisis de la clasificación de los tributos, definiendo cada una de las clases que contemplan las leyes nacionales y su aplicación práctica en el medio.

En el tercer capítulo se analiza la relación jurídica que se establece entre las entidades encargadas de la recaudación y administración de los tributos, en su calidad de sujetos activos de la obligación tributaria, y los contribuyentes como sujetos pasivos de dicha obligación.

En el cuarto capítulo se estudia el fenómeno de la evasión fiscal, se caracteriza a la evasión misma, se definen los elementos o factores que intervienen en este tipo de evasión y cuáles son sus causas; por qué se debe combatir la evasión de los impuestos en el sector informal del comercio y, principalmente se hace un estudio de algunas de las medidas que se deben tomar para contrarrestar la evasión de los impuestos en este sector del comercio.

La evasión de la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado, se produce en el momento en que los comerciantes del sector informal realizan transacciones mercantiles y perciben el monto de los impuestos contenidos en el valor de las mercaderías, pero no lo trasladan a las cajas de la administración tributaria, porque son sujetos de la obligación formal.



La Superintendencia de Administración Tributaria, a pesar de que está obligada a velar por el correcto y total cumplimiento de las normas relativas a la recaudación de los tributos, no percibe el cien por ciento de los mismos, debido a la evasión fiscal que se produce en el sector informal del comercio.

La hipótesis propuesta fue: Debido a que no se encuentran los comerciantes del sector informal, legalmente inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria y en el Registro Mercantil, no son sujetos pasivos de la obligación tributaria; lo que produce la evasión de los impuestos en el sector informal de Guatemala.

Como objetivo general de la Investigación, se trazó demostrar que debido a la no inscripción respectiva y registro legal como comerciantes en la SAT y Registro Mercantil, los comerciantes del sector informal evaden el pago de los impuestos en Guatemala. Por otro lado los objetivos específicos del trabajo fueron: Especificar cuáles son las responsabilidades en las que incurren los comerciantes al no estar inscritos legalmente en la Superintendencia de Administración Tributaria y Registro Mercantil; mencionar las sanciones que los comerciantes tendrían al evadir los impuestos en el sector informal; y establecer los medios de prueba que se pueden utilizar para comprobar que no están inscritos como comerciantes en el Registro Mercantil y la Superintendencia de Administración Tributaria, los comerciantes del sector informal y que están evadiendo los impuestos en Guatemala.

Los métodos utilizados en el trabajo fueron: el inductivo, deductivo, analítico, sintético y el descriptivo; mientras que las técnicas: La investigación bibliográfica y documental y el trabajo de campo.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario y derecho financiero

1.1 Definición

Derecho financiero: Es una de las ramas más importantes del derecho financiero y está referido a los tributos y todo lo relacionado, como: objeto del tributo, el sujeto del tributo, cuotas y procedimiento de determinación del tributo, etc.

Aunque existen varias definiciones de lo que son los tributos, la realidad guatemalteca se adecua más al enfoque de Carlos Giuliani Fonrouge quien dice que los "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos al la misma"¹. En esta definición encontramos el elemento coerción y ésta es ejercida por el Estado en virtud de su poder imperio para imponer su voluntad soberana, sin tomar en cuenta la voluntad del individuo como sujeto pasivo de la obligación, en consecuencia se infiere que los tributos son prestaciones obligatorias o impuestas.

Otro enfoque que define la realidad tributaria guatemalteca es el que los tributos, "Son las prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que el demanda el cumplimiento de sus fines"². En esta definición encontramos ya el elemento de expresión monetaria como forma material de hacer efectiva la entrega del tributo, además concuerda con el enfoque general, de que la coerción viene del poder que la carta magna le confiere al Estado para imponer su voluntad sobre los sujetos

¹ Fonrouge Giuliani, *Derecho financiero*, Pág. 283.

² Villegas Lara, Héctor. *Curso de finanzas, derecho tributario y financiero*, Pág. 67.



pasivos de la obligación e introduce el elemento de la finalidad de los tributos para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, lo cual da la pauta de que los tributos también cumplen con la función de redistribución de la riqueza, aún así lo que debe situarnos en la realidad es la frase "Para cubrir los gastos", lo cual se refiere más a gastos de funcionamiento y cobertura necesaria par prestar servicios a la población.

La definición legal de tributos, la encontramos en el Artículo 9 del Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus reformas, el cual indica: "Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines", en esta definición encontramos que el Estado, extrae recursos de quienes poseen fuentes de ingresos, bienes de capital y/o poder de consumo, para su funcionamiento y también para prestar servicios públicos a la población en general.

En cuanto a la definición de derecho tributario, Giuliani Fonrouge expresa: "Es una rama del derecho financiero que se propone estudiar, el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones como actividades del Estado, en las relaciones de este con los particulares, se puede decir entonces que el derecho tributario es el régimen de la recaudación de los impuestos"³.

Otras definiciones de derecho tributario dadas por las licenciadas Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera Flores⁴, citando algunos autores nos indican:

Que para Berlini: Es una rama del derecho que expone los principios y normas jurídicas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a

³ Citado por Carmen Díaz Dubón, y Lizett Nájera Flores, *Derecho financiero II*, pág. 7.

⁴ *Ibid*, Pág. 8.



las libertades de los particulares conexas como un impuesto con una tasa y con un monopolio establecido fundamentalmente por el Estado con el fin de lucro.

Para Rossi: el derecho tributario es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y además entes públicos en la obtención de los medios dinerarios, procedentes de la economía privada de los individuos para ingresarlos al erario público.

Héctor Villegas: es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos regulándolos en distintos aspectos.

1.2 Derecho financiero

Es la rama del derecho público que tiene por objeto normar todos los aspectos referentes a la hacienda pública en sus componentes base, los cuales son:

- Los ingresos, y
- Los egresos del Estado.

Esta rama del derecho público, debido a su complejidad de funciones y entes que participan en la actividad financiera del Estado, actualmente es autónoma, al punto de que constituye un campo específico y especializado de estudio, con categorías y conceptos propios.

Dentro de los pocos autores que se han dedicado al análisis del derecho financiero, se encuentra Manuel Matus Benavente quien lo define así: "Es la disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el



Estado y los contribuyentes, como las que se generan entre estos como consecuencia de la imposición⁵. Los elementos primordiales que nos permiten entender esta definición son:

- Percepción de recursos
- Administración de estos recursos
- Relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, y
- El carácter impositivo del Estado sobre los contribuyentes.

La licenciada Gladis Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, propone la siguiente definición: "El derecho financiero norma la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos, que incluye el procedimiento de percepción de los ingresos y la distribución de los gastos públicos, pagos de deuda interna y externa y la negociación de la misma. Su fin primordial es normar la actividad del Estado que persigue fines de interés colectivo desde las fianzas públicas. Se vale para lograr este fin primordial de órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina"⁶.

Se concluye, entonces, que el derecho financiero es la disciplina que norma la actividad del Estado en lo referente a la obtención de recursos y su administración en el cumplimiento de sus fines, tanto en sus relaciones económicas dentro del país, como en sus relaciones económicas con otros países; entre los entes encargados de la ejecución de estas actividades y la relaciones jurídicas que desarrollan con los contribuyentes.

⁵ Manus Benavente, Manuel. Finanzas Públicas. Pág. 71.

⁶ Monterroso Velásquez, Gladys E. Fundamentos tributarios, Pág.22.



1.3 Clasificación

El derecho financiero como normador de la actividad económica del Estado, a su vez se subdivide en cuatro ramas importantes que son:

1.3.1 Derecho fiscal o tributario

Rama del derecho financiero que estudia la tributación como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de éstas relaciones se originan.

El derecho tributario a su vez se clasifica en:

1.3.1.1 Derecho tributario sustantivo

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos, y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que los originan; llamado también derecho tributario, material que regula en general el vínculo que existe entre los contribuyentes y el Estado, que es la relación jurídica tributaria.

1.3.1.2 Derecho tributario formal

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el quehacer de la administración pública en cuanto a la recaudación de los tributos, se puede decir que se encarga de la parte técnica del cobro del tributo.



1.3.2 Derecho presupuestario

Rama del derecho financiero que norma los relativo al presupuesto en todos sus elementos, ya se trate de los ingresos y egresos del Estado, la deuda pública, la contabilidad del Estado y la gestión de los mismos; y comprende: a) La gestión, empleo y contabilidad de los ingresos públicos, b) El régimen jurídico de los gastos públicos, c) El régimen jurídico del tesoro público, y d) La conformación de la institución presupuestaria.

1.3.3 El derecho monetario

Rama del derecho financiero que se encuentra constituido por el conjunto de normas relacionadas con la moneda y la política monetaria de la nación, su principio constitucional se encuentra regulado en los Artículos 132 y 133 de la constitución de la república de Guatemala.

1.3.4 Derecho patrimonial del Estado

Es una rama del derecho financiero que está por un conjunto de relaciones de contenido económico las cuales pueden ser:

- Jurídicas reales, y
- Jurídicas obligacionales

Éste es el derecho del Estado y de sus entes que lo constituyen, que contiene los siguientes elementos:

- La propiedad de bienes y derechos reales, como persona jurídica



- El tráfico o intercambio de dichos bienes
- Prestación de servicios derivados de contratos públicos, y
- Actividades empresariales desarrolladas por entes públicos.

1.4 Características

El derecho financiero como una disciplina autónoma tiene características que son propias y que lo diferencian de las demás disciplinas del derecho, estas son:

1.4.1 Es autónomo

Porque dispone de principios generales propios derivados de la constitución de la república, con sus fines, objetos y contenidos particulares diferentes a otras ramas del derecho.

1.4.2 Es público

Porque regula el ordenamiento jurídico relativo a las finanzas del Estado y las relaciones de éste con los particulares, con otras instituciones públicas y privadas, nacionales e internacionales.

1.4.3 Es sistemático

Porque posee una estructura completa, una teoría general que lo soporta, consta de principios científicos y además un cuadro de interpretación que le permite contar con ayuda eficaz para la solución de problemas legales que se originan en el devenir de la ejecución de la actividad financiera del Estado,



especialmente en lo referente a la captación de los impuestos en base el poder imperio del Estado y de derecho de defensa del contribuyente, lo cual se traduce en normas jurídicas sustantivas y procesales.

1.5 Relaciones con otras ramas del derecho

Aunque goza de autonomía, el derecho financiero tiene vínculos con otras ramas de la ciencia jurídica, algunas de las más importantes son:

1.5.1 Derecho constitucional

Porque éste es el que define la estructura del Estado y la división de poderes y las atribuciones que le corresponden a cada organismo estatal, así mismo regula las garantías sociales e individuales, y delimita la competencia de cada autoridad nacional, departamental, municipal y órgano responsable.

1.5.2 Derecho penal

Porque las figuras delictivas en materia tributaria y defraudación fiscal y administrativa guardan correspondencia y están contenidas en el código penal y comprenden como sujetos infractores tanto a los empleados y funcionarios públicos como a los sujetos pasivos de las relaciones tributarias, en relación a los delitos que afectan al patrimonio, los ingresos y al manejo de los recursos del Estado.

1.5.3 Derecho procesal

Porque el derecho adjetivo o procesal provee las normas y los procedimientos necesarios en el tratamiento de delitos de tipo financiero o dentro



del campo de lo contencioso administrativo, que se aplican directa e integralmente y supletoriamente.

1.5.4 Derecho administrativo

Por haberse derivado de esta rama del derecho, el derecho financiero guarda alguna relación con éste, principalmente en lo relacionado a la estructura organizacional y funcionamiento de los órganos de la administración pública encargados de la captación y manejo de los ingresos y egresos del erario público, así como de las operaciones económicas con entidades extranjeras.

1.5.5 Derecho social

Porque el Estado en sus actividades económicas se relaciona con el derecho agrario, el derecho del trabajo, el derecho de seguridad social, el derecho ecológico y turístico, en el tema de captación de tributos en las diversas actividades que se dan en los respectivos campos que abarcan estas disciplinas. Por ejemplo, el cobro de impuestos en hoteles y hospedajes, las cuotas patronales y de trabajadores en materia de seguridad social, con sus respectivos destinos, que son INGUAT y el IGSS, respectivamente.

1.5.6 Derecho privado

Porque muchas de las figuras jurídicas que se manejan en el derecho financiero tienen antecedentes y relación con el derecho civil, derecho mercantil que regulan las actividades de las instituciones financieras privadas de índole



bancaria, bursátil y otras actividades financieras, pero que su control está en manos de entidades de la administración pública⁸.

1.5.7 Derecho internacional

Por el movimiento globalizador de la economía, el cual trasciende a las variadas actividades del que hacer individual y colectivo. El derecho esta influenciado por los programas de estandarización de normas internas con otros países, así como la actualización de normas internas, compatibles con el derecho internacional, como lo son leyes contra el narcotráfico, contra el lavado de dinero y otros activos, tarifas arancelarias, desgravaciones en el ámbito comercial. Son importantes los compromisos adquiridos por el país, a raíz de la firma de tratados y convenios internacionales que tienen gran incidencia en las normas financieras de los países involucrados⁹.

1.6 Fuentes del derecho tributario y financiero

Para comprender ampliamente este apartado, se debe definir el significado del término fuente.

En el sentido jurídico, o bien la frase "fuente jurídica", lo cual es el principio o fundamento de donde brota el acto jurídico, o sea los hecho generadores del derecho y reveladores del mismo.

⁸ Por ejemplo la ley contra el lavado de dinero y otros activos, decreto 67-2001 del Congreso de la República, la ley de bancos y grupos financieros, decreto 19-2002 del Congreso de la República. Y algunas autoridades de fiscalización y control son la Superintendencia de Bancos, La Junta Monetaria, etc.

⁹ Por ejemplo el Convenio sobre el régimen arancelario y aduanero centroamericano, Convenio de París para la protección de la propiedad industrial, etc..



La teoría de las fuentes del derecho, estudia la aparición, elaboración y expresión en la sociedad de los principios, instituciones y normas que integran el ordenamiento jurídico de un país.

En consecuencia las fuentes del derecho tributario y derecho financiero son los medios o los hechos generadores de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria y la actividad administrativa de los ingresos y egresos y otras actividades económicas del Estado, y se clasifican de la manera siguiente:

1.6.1 Históricas

Es todo aquello que nos permite conocer que cosa es el derecho tributario y financiero en el devenir de la historia. Esta fuente de conocimiento de derecho tributario y financiero contenido en los documentos indican la evolución de las normas a través de transcripciones, inscripciones, documentos, libros, periódicos, grabados, filmes, etc. Por ejemplo las leyes tributarias derogadas son fuentes históricas de derecho.

1.6.2 Fuentes reales o materiales

Estas fuentes las constituyen los hechos, los actos o los fenómenos sociales que coadyuvan para dar sustancia, cuerpo o materia al derecho, dicho en otras palabras, las circunstancias o hechos reales obligan al Estado a emitir normas jurídicas en momento o en una época específica de esa época o momento histórico, por ejemplo el impuesto del timbre sobre ventas, llegó a un momento en que ya no era operante ni eficaz para la recaudación, y el Estado en respuesta creó el impuesto al valor agregado IVA, tanto para la venta de mercancías como para la prestación de servicios no personales. Otro ejemplo: el incumplimiento de



las obligaciones tributarias y la actividad de los evasores de impuestos, hizo que el Estado creara la institución penal del delito fiscal para penalizar a aquellos individuos que estaban defraudando al fisco y a la economía nacional basados en que no había una legislación clara y específica.

1.6.3 Fuentes formales

Se conoce como fuente formal del derecho tributario y financiero, a los procesos de creación de normas jurídicas que contienen la voluntad del Estado, estos son los procesos que siguen los órganos encargados de emitir las leyes, en Guatemala es el organismo legislativo y con algunas excepciones el organismo ejecutivo.

Este proceso los contempla la constitución política de la república como formación y sanción de la ley cuyos pasos a seguir son:

- Iniciativa de la ley
- Admisión
- Discusión
- Aprobación
- Sanción
- Promulgación
- Vigencia

Las fuentes formales del derecho tributario y financiero por su naturaleza tan especial, también pueden subdividirse en:



1.6.3.1 La legislación

Son los cuerpos de leyes o conjuntos de leyes que se encuentran dentro del derecho positivo y que se encuentran vigente en un momento dado. Dentro de la legislación existen subdivisiones o categorías de acuerdo a la importancia o supremacía de la misma, así tenemos en primer lugar a la Constitución Política de la República y las leyes constitucionales, en segundo lugar a las leyes ordinarias como el Código Tributario, Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Timbre y Papel Sellado Especial Para Protocolos, convenios y tratados internacionales y en tercer lugar los reglamentos.

- La Constitución Política de la República

Que es la fuente formal por excelencia, por el hecho que ella determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, y los derechos básicos de los contribuyentes. Es bastión fundamental constitucional del derecho tributario, lo constituye el principio de legalidad, lo cual se refiere a que todo tributo debe tener una ley sobre la cual esté fundamentado.

Los principios de reserva de la ley, de equidad y el de justicia tributaria, se encuentran en el Artículo 226 de la constitución política de la república que preceptúa: "Corresponde con exclusividad al congreso de la república, decretar impuestos, ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia social". Especialmente corresponde al mismo ente legislativo determinar las bases legales de la recaudación, como:

- El hecho generador de la relación tributaria



- El sujeto pasivo de tributo y la responsabilidad solidaria
- La base imponible y el tipo impositivo
- Las deducciones, los descuentos, las reducciones y recargos, y
- Las infracciones y sanciones tributarias.

- Los decretos ley o decretos con fuerza de ley

Son aquellos cuerpos legales que se emitan por un jefe de Estado por una junta de gobierno, cuando se ha roto el orden constitucional, generalmente siguen a un golpe de Estado, cuando la función legislativa no está siendo ejercida por el organismo legislativo, estos son válidos solo por un lapso de tiempo y para los hechos de urgencia y necesarios que los motivan, y si es necesario que continúen en vigencia, deberán ser ratificados por el organismo legislativo.

- Los tratados y convenios internacionales

Son los convenios o acuerdos suscritos por los representantes de dos o más gobiernos en su calidad de personas jurídicas internacionales.

Estos tratados y convenios son de importancia para el derecho tributario y financiero porque regulan lo relacionado con la importaciones y exportaciones las cuales están regidas por los regímenes arancelarios de los países, aspectos de contenido esencialmente fiscal y que ha dado origen a la creación de instituciones como el mercado centroamericano, la unión europea, los tratados de libre comercio y cada día se van creando más nivel mundial, como respuesta al fenómeno de la globalización de la economía.



- Los reglamentos

Aunque son emitidos por el organismo ejecutivo, se aceptan como fuente de derecho, dado que su función es desarrollar las respectivas leyes y en consecuencia sus normas van ajustadas a la ley que desarrolla y en ningún momento podrán modificarla, suprimirla o tergiversarla, en virtud de los principios de legalidad y de subordinación jerárquica.

1.6.3.2 La costumbre

Se da cuando una regla de conducta es observada en forma constante y uniforme por los miembros de una comunidad social, con la certeza de que esta conducta corresponde a una necesidad de orden jurídico.

Al analizar las costumbres se observa que existen al menos tres categorías:

- La costumbre que contradice o deroga una ley (contra legem)
- La costumbre que interpreta o que también complementa la ley (secundum legem)
- La costumbre que crea derecho, estableciendo una norma de conducta que debe ser observada por todos los componentes de la comunidad so pena de sufrir una penalización al transgredirla. No obstante, aunque en materia de derecho tributario, la costumbre no es fuente de derecho, sí constituye un instrumento de mucho valor para la interpretación de las normas fiscales, principalmente en el área rural.



1.6.3.3 La jurisprudencia

La acepción más frecuente de jurisprudencia es el derecho que se manifiesta a través de fallos de los tribunales, en Guatemala se acepta después de cinco fallos reiterativos de situaciones iguales. La otra acepción es que la jurisprudencia es la ciencia del derecho.

También se acepta que la jurisprudencia es el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales.

En Guatemala son los tribunales de lo económico coactivo y los de lo contencioso administrativo quienes en última instancia dilucidan los problemas de carácter económico que surgen entre el Estado y los contribuyentes, pero en virtud del principio de legalidad y por la naturaleza del conflicto, los fallos de los tribunales no se pueden aceptar como fuente de derecho tributario, aunque pueden servir para la orientación en la interpretación y aplicación de las respectivas leyes.

1.6.3.4 La doctrina

Cuando se presentan situaciones difíciles y controvertidas y se dificulta mantener la unidad del sistema legal dentro de la legislación positiva, entonces la doctrina es un elemento útil y necesario, para orientar la interpretación de las normas, racionales y ordenadamente.

Ejemplo de lo expuesto es lo sucedido con los proyectos de ley del llamado paquete tributario elaborado por el gobierno, el cual antes de ser sancionado y aprobado, se realizaron estudios a nivel de diferentes grupos profesionales que fueron publicados en los medios de comunicación en los cuales se hicieron



replanteamientos y modificaciones a las leyes tributarias, los cuales aún después de puestas en vigencia, dichos estudios todavía tienen actualidad con el objeto de interpretación de la ley y para posibles modificaciones futuras.

En conclusión y como consecuencia del principio de legalidad y reserva de ley tributaria, las únicas fuentes formales directas del derecho tributario, son las escritas, que han seguido para su elaboración de los formalismos que exige la carta magna, para que sean positivas y vigentes.





CAPITULO II

2. Los tributos

2.1 Clasificación

Los tributos son las obligaciones que el Estado ha creado en virtud y ejercicio de su poder imperio, las cuales deben ser satisfechas por los particulares en su carácter de contribuyentes, y lo hacen en dinero que es la forma requerida por las leyes del país, y este dinero el Estado lo utiliza para los gastos que ocasiona el cumplimiento de sus fines y deberes.

Las formas de tributación en Guatemala se realizan mediante el pago de impuestos, arbitrios, las llamadas contribuciones especiales y las contribuciones por mejoras, su base legal se encuentra el Artículo 10 del decreto 6-91 del código tributario, reformado por el Artículo 2 del decreto 58-96 del congreso de la república, que dice: "Son tributos los impuesto, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras".

La definición contenida en la ley deja fuera las tasas, las cuales se conceptualizan como ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo beneficia a la sociedad en general.

No obstante que el modelo del código tributario para la América Latina, contempla la tasa dentro de su clasificación de los tributos, la legislación guatemalteca, la ha sustituido por el término arbitrio con su definición, ámbito de aplicación y destino específico de los fondos recaudados.



2.1.1 Los impuestos

Los impuestos son una carga financiera que el Estado impone y exige a los contribuyentes del país, ya sean personas individuales o personas jurídicas, con el fin de obtener recursos para sufragar los gastos de su funcionamiento. El código tributario en el Artículo 11 define al impuesto como: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente". Los impuestos se clasifican en directos e indirectos.

2.1.1.1 Los impuestos directos

Son aquellos que tienen incidencia directa sobre la manifestación inmediata de la riqueza, ya sea sobre los bienes o sobre los ingresos de los contribuyentes, es decir gravan el patrimonio de las personas, como ejemplo: El impuesto único sobre inmuebles, el impuesto sobre la renta, el impuesto de circulación de vehículos.

2.1.1.2 Los impuestos indirectos

Son los impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios, no tienen relación directa con el ingreso o patrimonio de las personas, sino con la cantidad de bienes o servicios que el contribuyente adquiere. Tiene como una de sus características el efecto traslativo del impuesto e incide sobre el presupuesto del consumidor final quien en realidad paga este tipo de impuesto, esto indica que no siempre quien entrega el dinero del impuesto al fisco es el verdadero contribuyente, ejemplo: El impuesto al valor agregado, el impuesto a la gasolina, impuesto sobre importaciones y exportaciones, el impuesto sobre alcoholes y vinos etc.



2.1.2 Lo arbitrios

La ley los define como: "Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades". Esta definición legal indica su naturaleza impositiva con la que se arbitran fondos para los gastos públicos de las municipalidades, generalmente en beneficio de las comunidades, y cuyo producto no debiera tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación, pero en la realidad aún cuando se satisfacen por el contribuyente de manera obligatoria y en forma definitiva generalmente no existe expectativa de contraprestación.

Por el principio de legalidad, un arbitrio debe ser establecido, modificado o derogado por medio de un procedimiento legislativo, sujeto a una ley específica, como una función exclusiva del congreso de la república. La iniciativa de un anteproyecto de ley en esta materia corresponde a una o a varias municipalidades quienes deberán presentarla al organismo ejecutivo, quienes a su vez en ejercicio de su derecho de presentar iniciativas de ley, lo debe remitir al organismo legislativo como parte del proceso de formación y sanción de la ley, para que esta entre en vigencia y sea positiva. Ejemplo: Pago por emisión de documentos públicos, pago por servicio de instrucción pública, pago por registro de propiedades, etc.

Ejemplo de un cobro ilegal que exigen las municipalidades actualmente es el cobro de tasa municipal en los recibos por servicio de energía eléctrica, porque la llamada tasa, no está contemplada en la ley.



2.1.3 Las contribuciones especiales

Son aquellas que tienen como una determinante del hecho generador del tributo, el o los beneficios obtenidos por el contribuyente con motivo de la ejecución de una obra o de la prestación de un servicio público de interés general, esto quiere decir que la contribución especial se paga, no por el servicio que presta el Estado, sino por el beneficio específico que reciben determinadas personas por la prestación de este servicio.

Las contribuciones especiales son definidas por la ley así: "Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivados de la realización del obras públicas o de servicios estatales". Artículo 13 primer párrafo del código tributario.

Para una mejor comprensión del tema de las contribuciones especiales, a continuación se presentan algunas definiciones tratadistas:

- "Las contribuciones especiales son las compensaciones pagadas con carácter obligatorio al organismo público con motivo de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietario de bienes inmuebles". Einaudi.
- "Las contribuciones especiales son un pago obligatorio del coste de la parte divisible de un servicio público preponderantemente divisible, que beneficia especialmente a los bienes inmuebles de una zona, y cuyo importe se satisface una vez de utilidad pública, pero que siempre acarrea beneficios para el propietario". Narro.



- "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. Por ello hay que tomar en cuenta que esa figura jurídica se utiliza para satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisibles, o sea, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinados individuos. Lo que se paga por concepto de la contribución especial, no es por el servicio prestado o por la obra ejecutada, sino por el beneficio que determinadas personas han experimentado con motivo de la prestación de ese servicio o de la obra ejecutada". Emilio Margain Manautou.

En conclusión las contribuciones especiales son las contribuciones que se dan para sufragar los gastos por obras o servicios que benefician específicamente a un grupo de personas a quienes se les distribuye equitativamente los gastos incurridos.

2.1.4 Las contribuciones por mejoras

Son las que establece el Estado a través de órganos específicos para sufragar los costos de aquellas obras públicas que incrementen el valor de las propiedades, es decir que producen una plusvalía inmobiliaria y cuyo parámetro



para calcular las recaudaciones es el monto del gasto total realizado en su ejecución, y el pago de cada contribuyente es en relación a el incremento de valor de inmueble que se beneficia con la realización de dicha obra.

La ley define las contribuciones por mejoras de la siguiente manera: "Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria o tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor inmueble beneficiado". Artículo 13 segundo párrafo del código tributario.

En conclusión las contribuciones por mejoras son los pagos que se hacen a las municipalidades por obras que se realizan y que dan más valor económico a los inmuebles, como las calzadas, puentes, pavimentaciones, alcantarillados, drenajes, etc.



CAPÍTULO III

3. La realización jurídica tributaria

3.1 Denominaciones

Con el objeto de no perderse al encontrarse con tantas denominaciones que la doctrina da a la relación jurídica tributaria, lo cual en cualquier circunstancia o en cualquier momento dado pueden crear confusión para los investigadores de los temas del derecho tributario, a continuación se exponen las denominaciones más generalizadas que se encuentren en los textos doctrinarios de diversos autores:

- Obligación tributaria,	Giuliani-Ferruge
- Deuda tributaria,	Gianni
- Relación de deuda tributaria	Carretero Pérez
- Crédito impositivo	Blumestein
- Relación jurídica tributaria sustancial	Jarach
- Relación jurídica tributaria principal	Héctor Villegas

Aún cuando cada autor tiene su forma personal y motivos fundamentales para denominar a la relación jurídica tributaria, la situación que origina el hecho es siempre la misma en cualquier latitud del mundo.

La legislación guatemalteca indica que es un vínculo jurídico de carácter personal: Concepto de la obligación tributaria. 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. Código tributario, Artículo 14 primer párrafo.



3.2 Definiciones

Cuando se realizan o materializan los diversos supuestos enunciados en las leyes, entonces se da origen al nacimiento de relaciones jurídicas, es decir, vínculos de carácter jurídico que tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de las prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar entre dos personas, por una parte la acreedora a quien la ley otorga el derecho de exigir el cumplimiento de la prestación (el fisco como persona jurídica), y por otra parte la deudora a quien la ley obliga a efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar (la persona contribuyente); a estos vínculos entre el ente que exige y el contribuyente que debe cumplir se le llama en forma amplia relación jurídica tributaria.

Dentro del universo de relaciones jurídicas existentes, hay una que se manifiesta con una particularidad claramente diferenciada, y es la que tiene como consecuencia el fenómeno tributario, y está referida concretamente a la obligación impuesta sobre el ciudadano de contribuir en forma dineraria a sufragar los gastos de la administración pública y el consiguiente derecho del ente estatal a exigir esta contribución.

El autor Héctor Villegas define la relación jurídica tributaria en los siguientes términos: "El vínculo jurídico obligación al que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación". En todas las definiciones el sentido de la relación jurídica tributaria es el mismo: Frente a un ente que tiene la pretensión y tiene el poder de exigir, coexiste un individuo que tiene la obligación de satisfacer esa pretensión aunque sea en contra de su voluntad.

En cuanto a la discusión de la doctrina de que si el real contenido de la relación jurídica tributaria es compleja o por el contrario es simple, se tienen dos



corrientes o tesis: Un afirma que la relación jurídica tributaria es compleja porque de ésta se derivan por un lado poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera a los que corresponden obligaciones positivas y obligaciones negativas y con carácter más específico el derecho del ente público de exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad del impuesto a la que está obligado, es decir, que de un lado se dan derechos y obligaciones del fisco, y por el otro dan derechos y deberes a favor de los contribuyentes.

La otra corriente o tesis no acepta la ponencia anterior y afirma que la relación jurídico tributaria es una simple relación obligacional, y que las relaciones que coexisten a su lado son completamente diferentes y ni siquiera hay una identidad de sujetos, muchas veces el titular del crédito tributario y los responsables de entregar el tributo o el verdadero contribuyente son entidades o personas diferentes, ejemplo: Quien debe soportar supervisiones o verificaciones y están obligados a informar o llevar determinados libros no son forzosamente los que realmente pagan el tributo y en muchos casos deben presentar declaraciones sin ser contribuyentes.

3.3 Características

Dentro de las características de la relación jurídica tributaria están:

3.3.1 Coordinación entre las nociones de relación jurídico tributaria y potestad tributaria

Cuando se lleva a cabo la aplicación de las leyes tributarias a un conglomerado de habitantes del país, en ese momento ya no hay potestad tributaria, porque esta potestad se agotó en el proceso de creación de la ley y su



puesta en vigencia, sino lo que existe es el ejercicio de la pretensión crediticia tributaria del Estado en su calidad de sujeto activo representado por el fisco, con relación al contribuyente en su calidad de sujeto pasivo quien debe obligatoriamente hacer efectiva la prestación pretendida, es decir que debe pagar el tributo.

En este contexto la acción de los entes del Estado desarrollan no sólo una previsión contenida en las normas, sino una actividad ejecutora del cobro de la prestación, en el ejercicio de su poder imperio, asumiendo el carácter de acreedor del tributo, basado en la ley que preceptúa: "Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo". Artículo 17 del código tributario. Se manifiesta entonces el poder imperio de Estado, la voluntad soberana del Estado plasmada en ley, pero, el acto de cobranza es solamente el ejercicio del derecho que la ley concede a los entes estatales.

3.3.2 Debe existir un destinatario legal tributario

El destinatario legal del tributo es el individuo en relación al cual se configura el hecho imponible, es quien ejecuta el acto, o se encuentra en la situación de hecho que la ley ha previsto como un presupuesto hipotético y condicionante del pago del tributo.

El destinatario legal es quien entrega el o hace efectivo el tributo ante el órgano estatal, pero no siempre el mandato de pago va dirigido a él, porque se dan situaciones en que el destinatario legal no es precisamente el sujeto pasivo (el que realmente desembolsa el dinero), de la relación jurídico tributaria.



3.3.3 El destinatario legal tributario debe ser un particular

Dentro de la gama de destinatarios legales, los órganos que pertenecen al Estado no pueden tener esta calidad, debido que técnicamente carecen de capacidad contributiva. La base legal para fundamentar esta característica se encuentra en la ley, en cuanto a la confusión, así: "La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación". Artículo 45 del código tributario.

3.3.4 La relación jurídico tributaria se establece entre personas

Es claro que en ningún momento una cosa u objeto, aunque esté gravado con un impuesto, está obligado a efectuar el pago del tributo, pero si el propietario o adquirente, por lo que la relación jurídico tributaria se da entre personas, por ejemplo cuando un importador interna mercaderías en el territorio de Guatemala, los impuestos de importación gravan a mercaderías, pero el obligado al pago del tributo es el importador y no la mercadería por si misma.

3.4 Elementos

La relación jurídica tributaria está constituida por elementos que le son fundamentales y sin los cuales perdería su esencia y contenido, éstos son:

3.4.1 Personal

El elemento personal de la relación jurídica tributaria, se compone de sujeto activo y sujeto pasivo.



1.4.1.1 Sujeto activo

Este elemento es el ente o entres al que la ley otorga del derecho de percibir la prestación pecuniaria, la forma material del tributo que es el dinero, es cualquier institución del Estado ya sea descentralizada, autónoma o semiautónoma, en general cualquier entidad pública que esté facultada por la ley para recaudar tributos.

De acuerdo con la disposición legal, que indica, sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Artículo 17 del código tributario. La ley le confiere la soberanía tributaria al Estado, cuya manifestación es poder tributario en virtud del poder imperio del mismo Estado y ningún particular puede oponerse o quedar exento de la disposición legal, como lo indica la carta magna en el Artículo 153: "Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república". De acuerdo con esta disposición constitucional, ni aún los extranjeros se encuentran exentos de pagar impuestos cuando se hallen dentro del territorio de la república de Guatemala.

1.4.1.2 Sujeto pasivo

Es la persona que por obligación de la ley satisface el tributo, en virtud de su situación de sometimiento al poder tributario, comúnmente llamada contribuyente.

La ley lo define de la siguiente forma: "Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". Código tributario, Artículo 18.



3.4.1.3 Contribuyente

Es el destinatario legal tributario quien por mandato de la ley está obligado a pagar el tributo por sí mismo, porque es él mismo quien cumple con la condición plasmada en el supuesto de la ley tributaria.

La ley define al contribuyente como: "Obligado por cuenta propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria". Código tributario, Artículo 21.

3.4.1.4 Responsable solidario

Cuando a la par del contribuyente se ubica una tercera persona, que es ajena al hecho generador de la obligación tributaria y que sin embargo tiene la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, en este rubro se encuentran aquellas personas que administran o disponen de los bienes de los contribuyentes, los que por su función, oficio o profesión participen en actos u operaciones que son considerados como hechos imponible y también los que funjan como agentes de retención y de recaudación.

3.4.1.5 Sustituto

Llamado también sujeto pagador, es la persona ajena a la realización del hecho imponible pero que por disposición de la ley se sitúa en el lugar de destinatario legal tributario, es quien paga el tributo en lugar del contribuyente, generalmente esta figura se encuentra en la existencia de impuestos indirectos.



3.4.2 El hecho generador

Llamado también hecho imponible o causa, se da cuando en determinado lugar y tiempo se produce un acto o hecho que materializa el presupuesto legal hipotético y condicionante, que da el derecho al Estado a pretender el pago de la obligación jurídica, de la persona que realizó la acción que da origen al tributo.

Para que una acción se considere hecho generador, debe constar de los siguientes elementos:

- La descripción objetiva de un hecho o situación
- Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos
- El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible

Todo hecho generador para que pueda dar nacimiento a la obligación impositiva, debe estar contenido en una norma jurídica tributaria, basada en el principio de legalidad tributaria.

3.4.3 El objeto impositivo

Llamado también elemento finalista, porque todos los tributos persiguen una finalidad de carácter económico. Todos los tributos sin importar modalidad que adopten llevan en si mismo el objeto que desean gravar, reflejado en la ley que le da el poder imperio del Estado y cuya finalidad es obtener el pago de la pretensión que le otorga el derecho concedido. El objeto de los tributos puede ser:



- La renta
- El patrimonio
- El capital
- Los actos formales

La clasificación de los objetos con tributos puede ser más extensa y depende del país y de su respectivo órgano legislativo, aquí se propone la anterior porque son los más conocidos y frecuentes en el medio guatemalteco.

3.4.4 El cuantitativo

Este elemento es llamado también base o cuota y se expresa en términos monetario en estrecha relación con el objeto de la imposición, porque derivado del valor que se le asigne al objeto impositivo, será calculado el monto de este elemento cuantitativo.

Como ejemplo más común se tiene que para calcular el impuesto único sobre inmuebles (IUSI), será el valor del inmueble el determinante cuantitativo del impuesto, contrario a otro tipo de impuestos que son fijos para todos los bienes como el impuesto al valor agregado (IVA), que grava el consumo de bienes a una tasa fija del doce por ciento independientemente del monto de la transacción.

3.4.5 El impositivo

También llamado base impositiva, es el elemento que el contribuyente debe pagar al sujeto activo de la relación tributaria, es el porcentaje que se debe calcular sobre las rentas obtenidas, sobre el valor de la mercancía, sobre el valor del contrato, sobre bienes declarados, etc., los porcentajes varían de acuerdo con el negocio o transacción de que se traten y por la ley tributaria que las regule, por



ejemplo, sobre la venta de bienes, la base impositiva es del 12% de iva, sobre el valor del bien, mientras que en los contratos de valor indeterminado el sujeto pasivo pagará el tres por ciento de timbres fiscales.

3.4.6 El temporal

Este elemento es el indicador del momento real en que se produce el hecho generador de la obligación tributaria, el momento en que nace a la vida jurídica la obligación de pagar tributo.

La ley guatemalteca contempla tres momentos en que se produce el hecho generador de la obligación, como se analiza en los Artículos 32 y 33 del código tributario, que señalan acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efecto;

- a) En los casos que el presupuesto legal esté constituido solo por hechos materiales desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzcan los efectos que normalmente le corresponde; y
- b) En los casos que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionado o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable, código tributario, Artículo 32, y acto jurídico condicionado. Si el hecho generador fuera un acto o negocio condicionado, producirá efectos tributarios: primero: desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria. Segundo: Al cumplirse la condición, si esta fuera suspensiva, código tributario, Artículo 33.



En suma ningún habitante del país puede evadir su responsabilidad ciudadana derivada de su vínculo jurídico tributario con el Estado, en condiciones de legalidad, salvo, que el individuo realice sus transacciones al margen de la ley.





CAPÍTULO IV

4. Irregularidades tributarias

4.1 La evasión fiscal o tributaria

La evasión fiscal o tributaria consiste en todos los actos realizados para eludir el pago de los impuestos, no debe confundirse con el efecto de traslación del impuesto, como sucede en el caso del impuesto al valor agregado (iva), en el cual el comerciante lo traslada al consumidor final para que éste lo pague, porque al final hay alguien que paga el impuesto.

La evasión consiste en no pagar el impuesto en forma absoluta, nadie lo cubre y de esta forma se priva al Estado de percibir estos ingresos.

La licenciada Gladis Elizabeth Monterroso Velásquez, expone que la evasión consiste en el no pago al Estado de los tributos, que repercute en las finanzas del mismo, alterando todas las finalidades que el impuesto haya perseguido, la evasión puede operarse de dos formas distintas a saber: evasión ilícita o evasión propiamente dicha y la evasión lícita.

Para el autor Giuliani Fonrouge, la evasión es todo acto de omisión que esté violando disposiciones legales en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución tributaria por persona alguna, ocasionando el perjuicio fiscal de disminución de sus ingresos. Se puede realizar de dos maneras, evasión legal y evasión ilegal.

Algunos autores afirman que la única especie de evasión de la obligación tributaria que existe y que es violatoria de la ley fiscal, es la evasión ilegal.



Dicen, además, que hablar de evasión legal es un contrasentido, porque sólo se evade el impuesto violando la ley que lo establece y causa la consecuente obligación.

4.2 Formas de evasión

La evasión en el pago de los tributos puede realizarse de dos maneras:

4.2.1 La evasión legal

Llamada también evasión lícita y consiste en evadir el pago de los impuestos utilizando para ello cualquier medio legal disponible. Cuando el individuo actúa para eludir el pago del tributo, no viola ningún precepto legal, la actitud del contribuyente es jurídicamente inobjetable, es decir que sin violentar ley tributaria alguna, el sujeto pasivo realiza el hecho generador, pero utilizando la misma o alguna otra ley evita el tributo y no entrega en las cajas fiscales la pretensión dineraria a que estaría obligado.

Esta clase de evasión existe, vive y se nutre de las abstracciones formales, de las imprecisiones de las lagunas o de las contradicciones que ofrece la ley impositiva.

El evasor utiliza las estructuras jurídicas atípicas o anormales, para abstraerse del pago de la obligación sin infringir el texto de la ley.

Otra forma de evasión que sin ser directamente legal o ilegal, debe tenerse en cuenta porque también disminuye los ingresos a las arcas del Estado, es la: elusión, llamada también evitación fiscal, consiste en renunciar a poseer,



materializar o desarrollar una actividad económica sujeta a tributación, solamente una actitud negativa del posible contribuyente, de tal manera que no es posible incluirlo o encuadrarlo dentro de una figura jurídica ilícita.

El ejemplo más común de elusión se da cuando una persona no acepta su herencia, es decir, rechaza su derecho hereditario por no pagar impuestos, o porque el bien inmueble a heredar tiene un valor inferior al de la deuda tributaria que la ley le impone. La elusión se caracteriza por ser inactividad, abstención del sujeto pasivo a realizar el acto o hecho generador de la obligación tributaria.

4.2.2 La evasión ilegal

Llamada también evasión ilícita, es la evasión dicha con propiedad y se realiza violando las leyes tributarias, estando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria obligando al pago de los impuestos por haberse cumplido los requisitos previamente establecidos por la ley, éste no cumple con el pago. Se da cuando para eludir el pago de los tributos el sujeto pasivo realiza actos violatorios a las normas legales. La evasión ilícita constituye el delito de fraude fiscal o contrabando, es decir, se está cometiendo un fraude contra el Estado al no permitirle la recaudación esperada para obtener recursos para sufragar sus gastos en el cumplimiento de sus fines y por extensión se hace daño a la sociedad en general que es la receptora de los servicios que presta el Estado y sus instituciones.

Manuel Matus Benavente define la evasión ilegal o evasión ilícita como: "Aquella que se realiza violando las leyes tributarias y en que no obstante estar jurídicamente obligado a satisfacer el impuesto, porque se han cumplido los requisitos legales para que nazca a favor del Estado, el crédito tributario, el



contribuyente contraviniendo la ley no cancela el impuesto. Genéricamente estas evasiones constituyen los delitos de fraude fiscal o de contrabando".

En el acto de evasión o en la preparación de la evasión tributaria, el sujeto pasivo evasor, de acuerdo con el impuesto de que trate, utiliza diversos procedimientos evasivos, dentro de los principales están

4.2.2.1 El ocultamiento

La evasión por ocultamiento, se realiza cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, no declara el hecho imponible, generalmente cuando se debe presentar una declaración de tipo tributaria, por ejemplo: dejar de presentar las declaraciones de:

- Impuesto al valor agregado mensual o trimestral
- Impuesto sobre la renta trimestral y anual
- Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz trimestralmente, etc.

4.2.2.2 La alteración

En evasión por alteración, se presenta el presupuesto del hecho con una connotación jurídica distinta al que verdaderamente le corresponde de acuerdo con las normas reales del derecho privado.



Por ejemplo: Al internar mercancías al país se presentan los formularios aduaneros declarándolas de una calidad, clase o posición diferente para obtener tarifas inferiores a las que normalmente le corresponde.

Otro ejemplo: La alteración se produce desde la oficina del proveedor, cuando este accede a realizar doble facturación o a realizar una subfacturación de acuerdo a las necesidades del cliente.

Como un ejemplo adicional y quizá el más frecuente, los individuos declaran muebles como menaje de casa, y en realidad se trata de muebles nuevos para la venta en el país.

4.2.2.3 La simulación

La evasión por simulación, es aquella que sin ocultar o alterar el hecho generador de la obligación tributaria, este hecho imponible como negocio jurídico privado es revestido de una forma jurídica aparente de un negocio accesorio o subyacente, haciendo que parezca o corresponda a una realidad económica diferente.

El ejemplo más común es que por los engorros administrativos que presenta el procedimiento de donación entre vivos, este negocio jurídico se presenta como una compraventa.

Se han puesto de relieve las formas de evasión fiscal más comunes en el medio guatemalteco, pero la evasión puede presentarse en formas de mayor sofisticación, de todas maneras son fraudes a la ley tributaria, lo cual lamentablemente es muy buscado por los contratantes aún cuando están conscientes que violan mandatos legales imperativos y que puede derivar en sanciones severas contra los evasores.



Todo negocio fraudulento es necesariamente un ilícito punible.

4.2.3 Características de la evasión

La evasión tributaria o fiscal reviste características especiales, detectables solamente por aquellos que conocen o tiene relación con los procedimientos de tributación, dentro de las más destacables están:

- Hay evasión tributaria no sólo cuando, como consecuencia de la conducta evasiva, se logra evitar totalmente el pago del tributo, sino también cuando se paga un monto o parcial al debido.
- La evasión tributaria siempre va a referirse a las leyes de un país, cuyas normas tributarias se transgreden.
- Sólo los contribuyentes que están jurídicamente obligados a pagar los tributos a la administración tributaria, pueden producir actos de evasión del pago de los tributos.

No hay evasión fiscal por parte de aquellos que soportan el peso económico del tributo, sin que realmente tengan la obligación jurídica de hacerlo efectivo. Por ejemplo: El obligado por deuda ajena, el responsable por representación. A este respecto la ley dice: "Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste". Artículo 25 primer párrafo del código tributario.

Toda evasión tributaria viola leyes y reglamentos, por lo tanto es antijurídica.



4.2.4 Por que se debe combatir la evasión de los impuestos en el sector informal

Todo hecho antijurídico debe ser perseguido y penalizado por la ley, para mantener el orden y la cohesión social dentro del país, evitando la anarquía que produce la política del dejar hacer y dejar pasar propia de los regímenes populistas cuyo interés real es el mantener buenas relaciones con los posibles votantes, en detrimento del buen cuidado y administración del erario público. Así las razones para combatir la evasión fiscal son:

- Porque constituye una violación al ordenamiento legal. La ley tributaria llama infracción a la violación de las normas de este ordenamiento legal y la clarifica en estos términos: "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la administración tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal". Artículo 69 del código tributario. Las infracciones son sancionadas por la superintendencia de administración tributaria.

Cuando la violación constituya delito, entonces la misma ley manda que sean los tribunales de orden penal quienes conozcan y dilucidan el caso, así: "Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales de orden penal". Artículo 70 del código tributario. En este caso será el Ministerio Público el ente encargado de la persecución penal.



- Porque beneficia a un grupo de transgresores quienes son los que se burlan de la ley, en detrimento de la mayoría de los ciudadanos que si pagan responsablemente sus tributos de acuerdo con la ley.
- Porque la finalidad de los tributos es recaudar recursos para sufragar los gastos de la administración pública y las necesidades de realización de obras en beneficio de la ciudadanía.

La causa fundamental de los tributos es la realización de las atribuciones del Estado, en consecuencia el individuo o grupo de individuos que defraudan al Estado, se convierten en un freno para el desarrollo del país porque obstaculizan la satisfacción de las necesidades de la sociedad en general.

- Porque no es el contribuyente quien está facultado para determinar si debe pagar o no debe pagar el tributo

Es el Estado en el ejercicio de su Jus Imperium el que determina quién debe pagar, cuándo debe pagar, en dónde debe pagar y principalmente cuándo debe pagar a través de la emisión de leyes de cumplimiento obligatorio en todo el territorio nacional.

- Porque es un mandato constitucional según el cual los guatemaltecos deben: "Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley", y "Obedecer la ley". Artículo 135, incisos d) y e) de la constitución política de la república de Guatemala.



4.2.5 Causas de la evasión fiscal

Muchas son las causas por las que los contribuyentes hacen cualquier cosa por evitar el pago de sus tributos a la administración tributaria, dentro de las más comunes se dan por la ignorancia de los habitantes del país acerca de cual es el destino del dinero recaudado a través de los impuestos, se da por muchos factores, y en Guatemala por su característica de país en vías de desarrollo los más conocidos son:

- a) Los altos niveles de analfabetismo, principalmente en el área rural y donde la mayoría de la población está constituida por etnias indígenas.
- b) La falta de programas de información de los entes estatales, a la población acerca de las obras que realiza en infraestructura, en educación, cultura, salud, deportes y otros.
- c) La falta de comunicaciones eficientes, es decir las empresas privadas de radio, televisión y medios escritos, únicamente transmiten programas de tipo comercial y no transmiten programas de educación cívica y cultural que llegue a los sectores rurales y urbanos pobres.
- d) El sentimiento de los ciudadanos que los tributos que pagan son donativos que se entregan al Estado, debido a que no obtienen una contraprestación inmediata a cambio del dinero que pagan al Estado.
- e) El criterio de que los pagos que se hacen al Estado revisten de inutilidad, debido a que los servicios estatales son:
 - Ineficientes
 - Defectuosos



- De mala calidad
 - Nulos parcialmente, en algunos casos
- f) Los casos conocidos de actos de deshonestidad e inmoralidad de funcionarios públicos relacionados con las finanzas públicas, y de los cometidos en el ejecutivo a nivel presidencial, en la Superintendencia de Administración Tributaria, en la Contraloría General de Cuentas de la Nación, y otras entidades de derecho público que se nutren con los dineros del erario nacional.

4.2.6 Medidas tendientes a contrarrestar la evasión de los impuestos en el sector informal

Para una mejor comprensión de este tema es necesario primero tener un marco conceptual, de la manera siguiente:

- a) El análisis del evasor, de su ambiente y su actividad
- b) Análisis del ilícito tributario
- c) Análisis de la sanción
- d) El análisis de las medidas a implementar

4.2.6.1 El análisis del evasor, su ambiente y actividad

Para orientarse en el contexto de este tema, es necesario primero entender que es el sector informal del comercio y para ello se dan las conceptualizaciones siguientes:

Comercio: "Actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y



promover la circulación de la riqueza (Scolni)¹⁰. Entonces el comercio no es sino la compra venta de bienes ya sean de consumo, de capital o patrimoniales.

El comercio al por menor o al detalle: Es el típico mercantil, que generalmente se da entre un individuo en local propio o rentado, cuyo oficio o profesión habitual es el de vendedor, y el público en general.

Comerciante: "Individuo que, teniendo capacidad legal para contratar, ejercer por cuenta propia, o por medio de personas que lo ejecutan por su cuenta, actos de comercio, haciendo de ello profesión de la compra y venta de mercaderías"¹¹.

Por informal se entiende todo aquello que esté del formato establecido, que no se encuentre dentro de un patrón o forma de conducta predeterminado, referido las personas, el diccionario Espasa proporciona la siguiente definición: "Se dice de la persona que no guarda las reglas ni cumple compromisos".

Por sector se entiende, una porción de un todo, referido al comercio como un todo, entonces un sector es una porción dentro de la totalidad del movimiento comercial, para el presente caso en el municipio de Guatemala desde el año 2001 hasta el presente.

En el sector informal de mercado, se comercian ventas y servicios, los cuales es necesario conceptuar los términos venta y servicios, se tiene los que están contenidos en la ley del impuesto al valor agregado, que dicen: "Por venta, todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio parcial o total de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y

¹⁰ Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Pág. 178

¹¹ *Ibid.*



del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo", y también: "Por servicio, la acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia". Ley del impuesto al valor agregado, Artículo 2, numeral 1 y 2.

En consecuencia el sector informal del mercado está compuesto por aquella porción de comerciantes que se dedican a la compra y venta de mercancías, y que las ponen a la disposición del público en general, pero, que no cumplen con los mandatos legales tributarios, es decir que no declaran su movimiento de compras y ventas en los períodos determinados por la ley, no calculan ni pagan los impuestos correspondientes a la labor mercantil que desarrollan, tampoco llevan registros contables en libros autorizados. Las características de estos comerciantes informales son:

- a) No están registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria.
- b) No están inscritos como comerciantes en el Registro Mercantil General de la República.
- c) No poseen libros contables autorizados.
- d) No dan factura, por las ventas que realizan.
- e) Generalmente no cuentan con un local donde realizar sus negocios.
- f) No dan ninguna garantía por los productos que entregan.



- g) No cuentan con medidas de higiene adecuada, en el manejo de los productos.
- h) No cuentan con control de registro sanitario, en el caso de las ventas de comidas preparadas.

En cuanto al lugar donde desarrollan sus actividades, comerciantes del sector informal:

- a) Pueden ser localizados en las calles como ambulantes, llamados comúnmente achimeros
- b) Pueden ser localizados dentro de los mercados cantonales, con puesto fijo
- c) Pueden ser localizados en los pasillos de los mercados cantonales, sin puestos fijos
- d) Pueden ser localizados en aceras de las calles y avenidas, de manera ocasional, temporal o permanente
- e) Pueden ser localizados en las residencias particulares realizando tareas por día o semana
- f) Pueden ser localizados en empresas realizando tareas de carga o descarga, u otras tareas ocasionales
- g) Pueden ser localizados en las afueras de las iglesias de culto



- h) Pueden ser localizados en las terminales de buses ofreciendo servicios de cargo y traslado de paquetes
- i) Pueden ser localizados en vehículos ofreciendo servicios de traslado de personas, comúnmente llamados taxistas (los que no tribuna en forma alguna)
- j) Pueden ser localizados en las afueras de organismos estatales, ofreciendo servicios de tramitaciones de diferente naturaleza

Todos los lugares donde se pueden encontrar los posibles evasores del pago de los tributos, caracterizan a las personas mismas y corresponden a las categorías de vendedores y prestadores de servicios.

4.2.6.2 El análisis del ilícito tributario

También llamado infracción tributaria, y atendiendo a su naturaleza es llamado de diferentes maneras, como: ilícito penal tributario, delito tributario, derecho sancionatorio o derecho penal tributario.

4.2.6.2.1 Definición

Las normas contenidas en las leyes tributarias, de la misma manera que cualquier rama del derecho, impone la obligación para los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria y por extensión a los terceros responsables, además de satisfacer los tributos que es la obligación principal, también aquella cuyo fin es hacer posible y facilitar la liquidación y recaudación de los gravámenes.



Las violaciones a las normas del derecho tributario, no pueden obviarse, o dejar que pasen desapercibidas, y por esa razón, las leyes tributarias establecen sanciones, las cuales se fundamentan en el castigo a los sujetos que transgreden las leyes.

Las sanciones tributarias también se formulan con la finalidad de conscientizar y prevenir al sujeto pasivo y al tercero obligado, para que eviten la tentación de transgredir.

El ilícito o infracción tributaria, es una acción del sujeto pasivo, y cuya consecuencia es la de dejar de hacer aquello que la ley tributaria ordena, o sea hacer aquellas cosas que la ley prohíbe. Ejemplo:

- a) Dejar de registrarse como comerciante ante la Superintendencia de Administración Tributaria y en el Registro Mercantil.
- b) Dejar de hacer los pagos tributarios mensuales del impuesto al valor agregado.
- c) Dejar de hacer los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta o del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz.
- d) Dejar de presentar declaraciones mensuales, trimestrales o anuales, aún cuando la empresa o negocio no tenga movimiento contable.
- e) Hacer pagos inferiores a los debidos, por haber alterado la información contable.



- f) Dejar de llevar el tipo de contabilidad requeridos por la ley,
- g) Dejar de pagar impuestos en los contratos mercantiles, etc.

El Código Tributario da una referencia rígida y general de los ilícitos tributarios, y dice así: "Infracciones tributaria. Son infracciones tributarias las siguientes:

- a) Pago extemporáneo de las retenciones
- b) La mora
- c) La omisión del pago de los tributos
- d) La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
- e) El incumplimiento de las obligaciones formales.
- f) Las demás que se establecen expresamente en esté código y en las leyes tributarias específicas". Artículo 71 del Código Tributario.

Para el tratadista Héctor B. Villegas, infracción tributaria es: "La violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones sustantivas y formales".

El código tributario define la infracción tributaria así: "Toda acción u omisión que implique violación a las normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción, que sancionará la administración tributaria, en tanto no



constituya delito o falta, sancionados conforme a la legislación penal". Artículo 69 del Código Tributario.

"Cuando se presume la existencia de un delito, la administración tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco". Artículo 70 del Código Tributario.

4.2.6.2.2 Clasificación

Las infracciones o violaciones a la ley tributaria, pueden ser:

4.2.6.2.3 Instantáneas

Son infracciones que se consuman y se agotan en el momento en que se cometen, por ejemplo: No retener el impuesto en su momento oportuno según la ley o no presentar la declaración tributaria a tiempo.

4.2.6.2.4 Continúas

Esta no se agota en el momento en que cometen, sino que el violador persiste en su acción ilícita en el tiempo. Por ejemplo: llevar una contabilidad alterada, no llevar ninguna forma de control contable o llevar un doble juego de libros de contabilidad.



4.2.6.2.5 Simples

Son las infracciones en las que en un solo acto y omisión, se viola una disposición legal.

4.2.6.2.6 Complejas

Son las infracciones que con un solo acto se infringe varias disposiciones y para cada una de ellas se fija una sanción.

4.2.6.2.7 Leves

Son las infracciones que a través de actos u omisiones del contribuyente, no implica una evasión formal de la obligación tributaria.

4.2.6.2.8 Graves

Son las infracciones que implican la violación real de las normas tributarias.

4.2.6.2.9 Administrativas

Son las infracciones que conocen y resulten las autoridades de la administración tributaria.



4.2.6.2.10 Penales

Son las infracciones que caen en la categoría de delitos o faltas que deben conocer y resolver las autoridades judiciales del orden penal.

4.2.6.3 Elementos

La importancia de analizar los elementos del ilícito tributario en que para contrarrestar la evasión fiscal, es necesario conocer que tipos de conducta o que hecho específico deben ser sancionados; los elementos son: Objetivos y subjetivos.

4.2.6.3.1 Elementos objetivos

Los elementos objetivos del ilícito tributario son : conducta de hecho, tipicidad, antijuridicidad e impunidad.

A) Conducta de hecho

El ilícito tributario se genera en un hecho o en una conducta del individuo que infringe la ley por medio de una acción o una omisión en forma voluntaria. Lo que la ley pretende reprimir es la actitud o voluntad de delinquir del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. De acuerdo con el objeto del presente trabajo investigativo, se ha encontrado que se reprime legalmente el hecho de que voluntariamente el comerciante informal se sitúa al margen de la ley al no inscribirse como comerciante en los registros respectivos.



B) Tipicidad

Es el elemento más importante en el derecho penal y por supuesto en el derecho tributario, y su base fundamental es el principio de legalidad, que indica que no puede haber infracción o delito y tampoco puede haber sanción sin una ley que haya sido establecida previamente que lo califique como tal. En materia tributaria se dice que "nullum tributum, nulla poena sine lege" (No hay tributo, no hay pena, si no está señalado por la ley).

El tipo o la tipificación es la incorporación en la ley, de todos los elementos que caracterizan la infracción. Para que una conducta pueda ser tipificada como una infracción tributaria, debe coincidir exactamente, con todos los presupuestos previstos por la ley como constitutivos del tipo y ser acreedor de la sanción señalada en la misma ley.

No existe infracción, si la conducta del individuo no coincide exacta y cabalmente con el modelo contenido en la ley, por consiguiente no existe conducta que sancionar.

C) Antijuridicidad

Para que exista este elemento, es necesario que se dé una conducta típica que sea objetivamente contraria a la ley, que viole un mandato legal. Es decir que, la acción u omisión constitutiva de infracción tributaria esté tipificada claramente en la ley. Para el presente caso la antijuridicidad constituye un ataque a los intereses financieros del Estado.



D) Imputabilidad

Esta significa la aptitud de una persona para que le pueda ser atribuida una falta o una omisión que constituye una infracción, una falta o un delito tributario. Toda persona que goce de capacidad civil, esta comprendido dentro del margen de imputable.

4.2.6.3.2 Elementos subjetivos del ilícito tributario

En lo referente a las infracciones a las normas tributarias debemos tener en cuenta la motivación del sujeto pasivo de la relación tributaria, en este sentido dividimos el elemento subjetivo en:

A) Dolo

Se produce el dolo cuando hay premeditación, voluntad o intención directa del evasor de causar hechos antijurídicos, típicos y culpables violatorios de las leyes tributarias.

B) Culpa

Se da la culpa cuando el hecho punible se realiza por negligencia, sin que el individuo tenga la intención de transgredir las leyes tributarias. Muchos de las situaciones de culpa se dan por ignorancia del sujeto pasivo y por la falta de un sistema eficiente de información por parte del sujeto activo.



4.2.7 El análisis de la sanción

La sanción es la multa, la pena o el castigo que imponen los organismos encargados de la recaudación tributaria, o los tribunales del ramo penal a los sujetos que transgreden las leyes tributarias mediante una acción o por abstenerse de realizar un deber tributario que le ha sido impuesto.

El Artículo B4 del Código Tributario se refiere al tema de las sanciones de esta manera: "El organismo Ejecutivo, mediante acuerdo gubernativo, podrá establecer sanciones administrativas, cuando considere que se están infringiendo las leyes relativas a las actividades de comercio, de industria, de agricultura o de servicios.

Independientemente de requerir a los tribunales competentes las acciones penales y/o las sanciones de suspensión de la apertura de los negocios que incurran en infracciones al código tributario, en omisión, evasión o defraudación de tributos y contribuciones o incumplan en el pago de los mismos".

El autor Carlos Giuliani Fonrouge clasifica las sanciones como:

- A) Penas administrativas: Las que son impuestas por la administración tributaria.
- B) Penas judiciales: Las que son impuestas por tribunales del ramo penal.
- C) Penas principales: a su vez se subdividen en pecuniarias y privativas de libertad.



- a. Pecuniarias: Son las multas y recargos, pagaderos en dinero.
 - b. Privativas de libertad: Son las que se pagan con prisión.
- D) Penas accesorias: son aquéllas que ordenan el comiso de objetos o de mercaderías, las inhabilitaciones para el ejercicio de derechos y el desempeño de funciones, la suspensión de la patente de comercio y el cierre temporal o permanente.

La legislación guatemalteca contempla entre las sanciones tributarias; las privativas de libertad, (a raíz de la implementación de delito fiscal), la multa administrativa, los intereses y los recargos moratorios, el comiso de objetos o mercaderías, la inhabilitación la suspensión o pérdida del cargo público, la clausura o cierre de la empresa o negocio comercial.

4.2.8 Las medidas a implementar

Dentro de las varias medidas que se pueden implementar con el objetivo de contrarrestar la evasión de impuestos, se presentan las siguientes con sus respectivos análisis:

4.2.8.1 Crear incentivos:

Crear incentivos especiales para todos los comerciantes informales, graduando las formas de tributación según los montos de ingresos y manera de ejercer el comercio, con las acciones siguientes:



- Que la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de su departamento jurídico, elabore un anteproyecto de ley que contenga como mínimo:

- Concesión de licencias para ejercer el comercio minorista callejero o ambulatorio, de esquina (los llamados chicleros), en los mercados y otros similares, a cambio de una cuota mínima mensual.

- Concesión de licencias para la prestación de servicios en casas particulares, por día en empresas, frente a organismos estatales como finanzas públicas, migración, el Decam, y otros, a cambio de una cuota mínima mensual.

- Que las inscripciones en la Superintendencia de Administración Tributaria y en el Registro Mercantil estén exentas del pago de impuestos.

- Que diseñen un formato simple de declaración mensual y que sirva de recibo de pago de la cuota de licencia por derecho de ejercicio de comercio y de prestación de servicios.

- Que el cálculo del pago de los impuestos se les realice sobre inventario o sobre promedio de venta diario o sea una cuota fija.

- Crear un cuerpo de inspectores de comercio informal, capacitándolos adecuadamente.

- Determinar las sanciones que se impondrán a los contribuyentes que no se acojan a este nuevo régimen.



- Crear un medio de información a todos los contribuyentes comprendidos dentro del sector informal, de sus obligaciones cívicas ordenadas por la Constitución Política de la República, de las formas de registro e inscripción, de declaración mensual, de las penas imponibles en caso de incumplimiento.

4.2.8.1.1 Cuota

Que las contribuciones que por concepto anterior recaude la Superintendencia de Administración Tributaria, se diferencia del llamado pago por piso de plaza que recauda la municipalidad.

4.2.8.1.2 Análisis

Es necesario que exista un control de todos los contribuyentes que se dedican al comercio o a la prestación de servicios, y que no están registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria y en el Registro Mercantil, porque estos están dejando de pagar un tributo que es necesario en la captación de recursos para cubrir las necesidades del Estado, para la cobertura de sus gastos de funcionamiento y para la planificación y ejecución de obras de beneficio para la comunidad.

Esta ponencia se basa en el tercer considerado de la ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que señala: "Que es urgente fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los cuales debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación, y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones".



En tal virtud se considera viable la medida propuesta anteriormente porque se ajusta a los parámetros legales y porque vendría a ser una fuente de ingresos para el Estado que actualmente no percibe, ni tiene control sobre la misma.

4.2.8.2 Aplicación real de las normas administrativas y penales contra los defraudadores

Aunque existen leyes que penalizan las infracciones y los delitos tributarios, por alguna razón, las entidades encargadas no han tomado su papel controlador y ejecutor contra los comerciantes del sector informal, a pesar que la ley los faculta y legitima sus acciones, estas leyes son:

4.2.8.2.1 Del código tributario

Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios cuando se incurra e la omisión de las infracciones siguientes:

- Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto. Artículo 85, numeral 1 del código tributario.
- No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazos establecidos en las mismas. Artículo 58, numeral 1 del código tributario.



- "No llevar al día libros y registros contables a que obligan el código de comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que está al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registro debidamente autorizados y habilitados dentro de los dos meses calendario inmediatos siguientes después de realizadas.

Sanción: Multa de un mil quetzales cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción. Artículo 94, numeral e de código tributario.

4.2.8.2.2 Del código penal

Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá además, la pena de expulsión del territorio nacional. Artículo 358 "A" del código penal.

- Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior.



- Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de los tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público. Artículo 358 "B" del código penal.

4.2.8.2.2 Análisis

Los comerciantes del sector informal de la actividad mercantil son defraudadores fiscales en razón de lo preceptuado en los artículos ya descritos, porque su actividad se encuadra en el presupuesto contenido en las normas descritas y que se analizan, por lo tanto son acreedores a las sanciones correspondientes.

La ley tributaria deja claro cuando dice que se le cerrará temporalmente el negocio al comerciante responsable, lo mismo si no extiende facturas u otro documento legal, que ampare cada transacción comercial que realice.

Por no llevar contabilidad al día se le impondrán multas de un mil quetzales cada vez que los inspeccionen. Pero no se conocen antecedentes de la aplicación de estos preceptos normativos a comerciantes del sector informal.

Por otro lado la ley penal sustantiva tipifica de defraudador fiscal a quien mediante ocultación, ardid o cualquier otra forma de engaño, produzca detrimento o menoscabo de la recaudación tributaria, de esto se deduce que si el individuo no declara su negocio entonces lo está ocultando y conduce a engaño al fisco al no tributar de la forma como le debería corresponder.



Asimismo, se tipifica como un caso especial de defraudación fiscal, cuando el comerciante carezca de patente de comercio y en consecuencia no lleve libros contables, en este caso el defraudador está actuando clandestinamente y, por consiguiente, está evadiendo el control fiscal y el pago de los tributos, lo cual constituye la acción típica y punible.

Por lo tanto, en la defraudación fiscal y en el caso especial de defraudación fiscal el comerciantes del sector informal, deberá ser sancionado con prisión de uno a seis años.

En la actualidad los comerciantes del sector informal realizan sus actividades violatorias de las leyes tributarias en la impunidad, es decir:

- a) No están inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria.
- b) No están inscritos en el Registro Mercantil, por lo tanto carecen de patente de comercio.
- c) No dan factura por las ventas que realizan o por los servicios que prestan.
- d) No llevan registros en libros de contabilidad autorizados.

Con la finalidad de aplicar efectivamente las leyes sancionadoras, se debe crear un cuerpo de inspectores, capacitándolos en la búsqueda y tratamiento adecuado, es decir, de acuerdo con los principios de legalidad, de los evasores de impuestos dentro del sector informal del comercio.



4.2.8.3 Medidas para interesar a los recaudadores fiscales

Medidas para interesar a los recaudadores fiscales en el cobro de impuestos, concediéndoles participación en la recaudación del impuesto y de las multas, con motivo de la violaciones a las leyes que ellos descubran.

En este rubro o medida propuesta, se pueden encontrar las formas de incentivos para los recaudadores, para motivarlos a realizar su labor a favor del Estado, ya sean funcionarios, empleados o personas particulares, de las maneras siguientes:

- Incentivos sobre los montos recaudados de impuestos normales

Para motivar los esfuerzos de las agencias de recaudación creando un programa de competencia entre las mismas por el acopio de los recursos provenientes de los impuestos, y premiando a las que obtengan mejores resultados de acuerdo a su ubicación y cantidad de contribuyentes que atiendan normalmente. Los incentivos pueden variar desde reconocimientos personales y de grupo, a premios en efectivo o en artículos varios como billeteras, corbatas, etc.

Se debe tomar en cuenta que las formas corteses de tratamiento y un control de líneas de espera que hagan agradable la estancia en el lugar, pueden ser un atractivo para los contribuyentes.

- Comisiones

Comisiones sobre las multas y moras que impongan dentro de la legalidad del procedimiento administrativo.



A los encargados de cálculo de moras, intereses y multas, se les puede incentivar para que sean más eficientes, haciéndolos participar del resultado de su labor auxiliar de la recaudación principal, en forma de porcentaje de comisiones sobre los montos recaudados mensual, trimestral o anualmente o bien con un programa de premios por resultados.

➤ Incentivos

Incentivos sobre análisis, búsqueda, localización e imposición de sanciones a los violadores de la ley tributaria.

Para que esta medida funcione se debe crear un cuerpo o agencia encargada específicamente de controlar a todos aquellos comerciantes que no estén registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria y salir a buscarlos, encontrarlos y llevarlos a proceso administrativo. Los incentivos se pueden dar en forma de porcentajes de comisiones sobre los montos recaudados mensuales, trimestral o anualmente o bien con un programa de premios o resultados.

La base legal para la creación de este cuerpo o agencia propuesta se encuentra en la ley tributaria que dice en el artículo 3 de los literales d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; y literal j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria. Además la ley contempla la inscripción forzada de los sujetos pasivos de la obligación tributaria cuando señala: Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la administración tributaria podrá inscribirlos de oficio. Artículo 120, último párrafo del código tributario.



➤ Comisiones

Comisiones a los agentes de retención y de percepción de los impuestos, sobre los montos retenidos y declarados al fisco.

Para comprender mejor esta medida, se debe especificar que hace y quién es el agente que retiene o el que percibe los impuestos, la misma ley los define así: "Agente de retención o de percepción. Son responsables en calidad de agentes o de percepción, son las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agente de retención: son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas, que por disposición de la ley deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la administración tributaria. Artículo 28 del código tributario.

➤ Análisis

En este mundo dominado por el mercantilismo, producto de la corriente globalizadora de la economía, la sociedad se rige por motivaciones económicas, y los empleados públicos como parte de la sociedad también son influenciados por



los movimientos económicos sociales y expectativas de la rentabilidad, la ganancia, el premio, etc.; como seres humanos responden a estos estímulos y esta conducta bien pueden ser aprovechada por las entidades encargadas de la captación de los recursos para sufragar los gastos de la administración pública.

Por otro lado, la misma ley contempla la acción de sujetos individuales y a las personas, tanto individuales como jurídicas con agentes recaudadores, así los que fungen como agentes de retención y los que fungen como agentes de percepción de tributos pueden ser motivados a través de porcentajes de comisiones sobre los montos que retengan o perciban y enteren al fisco, para que se preocupen de hacer cada transacción económica con claridad, honradez y transparencia en beneficio de la recaudación fiscal, y eviten las componendas tendientes a disminuir o menoscabar la recaudación impositiva.

4.2.8.4 Aplicación de penas

Aplicación de penas para los que inicien una negativa colectiva para no pagar impuestos, o lo que es igual, inducción a delinquir. Y también para aquellos que acaten la inducción a delinquir.

En la presente época en que los movimientos reivindicativos y la lucha de las mayorías por conseguir mejoras económicas y sociales están a la orden del día, aunado a los descubrimientos de funcionarios corruptos y los desfalcos millonarios a las arcas públicas, aumentan las posibilidades de que haya un llamado a dejar de pagar impuestos.

El riesgo de que un movimiento por no pagar impuestos pueda quedar subsumido en un movimiento social de mayor envergadura y está latente debido a los factores siguientes:



- a. Robos millonarios que se han producido en las instituciones del Estado.
- b. La percepción que la clase social dominante del país evade el pago de impuestos, por su relación política con los funcionarios de alto rango en las instituciones públicas.
- c. La fama de ociosos que tienen los trabajadores del Estado, y el ciudadano ya no quiere mantenerlos con su dinero que paga en impuestos.
- d. La situación de pobreza y extrema pobreza en que ha sido obligada a vivir la gran mayoría de la población.
- e. Los alarmantes niveles de desempleo experimentado en los últimos años por los guatemaltecos, otros.

Por tratarse de supuestos de situaciones muy especiales, pero posibles, en la legislación guatemalteca, sólo encontramos las normas generales siguientes:

4.2.8.4.1 En el Código Tributario

Como respuesta a la inducción a delinquir, el posible evasor del sector informal del comercio, puede resistirse ser fiscalizado, para lo cual la ley contempla el presupuesto siguiente: "Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración tributaria". También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos,



contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la administración tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencia:

- a) Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la administración tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
- b) Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionen con el pago de los impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
- c) Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros generadores de tributos. Sanción: multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará. Si para el cumplimiento de lo requerido por la administración tributaria es necesaria la intervención del juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el código penal. Artículo 93 del código tributario.

4.2.8.4.2 En el Código Penal

El código penal señala en el artículo 394, directamente al agente instigador o inductor, y como requisito esta acción debe ser pública o colectiva, al



respecto la ley citada preceptúa: ("Instigación a delinquir"). Quién, públicamente instigare a cometer un delito determinado, será sancionado con prisión de uno a cuatro años.

Como se hace referencia en el artículo 93 del código tributario, la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, cuando ha sido pedida a través de juez competente y seguido del procedimiento legal, se tipifica como delito en el código penal, en los términos siguientes: "Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria. Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria quién después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento de los egresos brutos del periodo mensual, trimestral o anual que revise. Si se produce incidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio. Artículo 358 del código penal.

➤ Análisis

Para que la acción del agente emisor tenga eficacia, debe haber un agente receptor que ejecute las inducciones que se le hagan, de la misma manera para que la acción del agente que induce a delinquir tenga validez, es necesario que el inducido a delinquir, reaccione y realice la acción u omisión, para el caso de aquellos que realizan negocios en el sector informal de comercio; su actitud manifiesta de no declararse como comerciantes, puede ser una respuesta a la



inducción social y en este caso el agente inductor no está definido, pero los violadores a la leyes tributarias si son posibles de identificar, someterlos a procesos administrativos o judiciales, y sancionarlos de acuerdo con las leyes que les sean aplicables.

4.2.8.5 Garantizar el privilegio fiscal o sea que el Estado siempre sea un acreedor privilegiado

4.2.8.5.1 La Ley

Para proteger el derecho de la institución encargada de la recaudación de los tributos, y por ser los tributos un derecho patrimonial de Estado, la ley tributaria en su función protectora de este derecho, en el título V, capítulo III medidas de garantía y precautorias, preceptúa: "La administración tributaria podrá solicitar ante los juzgados de los tributos, intereses , y multas que le corresponden: así mismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.

El Estado a través de la administración tributaria queda relevado de constituir garantía, prestar fianza o caución de cualquier naturaleza cuando solicite tales medidas, pero será responsable de las costas, daños y perjuicios que causen. Artículo 170 párrafos primero y cuarto del código tributario.

4.2.8.5.2 Aduanas

En el caso de comiso o secuestro de mercadería, embargo y remate de bienes, queda privilegiado y garantizado el derecho del fisco a percibir los impuestos, intereses, mora y multas a que tenga derecho en virtud.



Queda el Estado como acreedor privilegiado, cuando la ley le garantiza que a través de medidas de urgencia que los tribunales dicten, se aseguran el cumplimiento total de las obligaciones tributarias y el pago de los intereses y las costas.

Otro privilegio fiscal de muchas relevancia está constituido por el hecho que el Estado a través de la administración tributaria no está obligada a constituir garantía, ni a prestar fianza ni caución de ninguna naturaleza en proceso judicial. Queda a salvo el derecho del contribuyente a no sufrir abusos fiscales, porque la administración tributaria será responsable de los daños y perjuicios que le cause; también al pago de costas judiciales si no puede probar sus afirmaciones.

4.2.8.6 Procedimientos rápidos de ejecución

Procedimientos rápidos de ejecución en los cuales se pueda trabar embargos, realizar remates, adjudicaciones en pago a favor del Estado por los adeudos fiscales

- Medidas de urgencia para preservar el derecho del Estado:

La administración tributaria también puede solicitar medidas de urgencia, y la ley tributaria refiere al Artículo 530 del código procesal civil y mercantil, el cual en su parte conducente señala: "Quien tenga motivo fundado para temer que durante el tiempo necesario para hacer valer su derecho a través de los procesos instituidos en este código, se halle tal derecho por un perjuicio inminente o irreparable, puede pedir por escrito al juez la providencias de urgencia que, según las circunstancias parezcan más idóneas, para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión de fondo.



Dentro de las primeras medidas que se deben solicitar dentro de un proceso ante los tribunales de justicia por falta de pago de tributos, están la de arraigo para evitar la fuga del infractor y asegurar su presencia en proceso judicial, embargo de sueldos y salarios y de cuentas bancarias, secuestro de bienes muebles (para el presente caso, secuestro de mercaderías), la intervención del negocio si tuviera un local establecido.

Cuando estas medidas se soliciten y dicten contra un sujeto pasivo dentro del sector informal del comercio, el secuestro de bienes deberá hacerse en presencia de testigos y realizar un inventario de las mercaderías secuestradas, y observado las formalidades del debido proceso, para evitar contratiempos y que al final se pierda el caso por falta de aplicación correcta de normas y procedimientos legales.

- El procedimiento económico coactivo:

El procedimiento económico coactivo se sigue ante los juzgados de lo económico coactivo o en su defecto en un tribunal del orden común, para cobrar las deudas de carácter tributario que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, debe al Estado a través de la administración tributaria.

A este procedimiento judicial le son propias las siguientes características:

- **Brevidad:** es un procedimiento acelerado
- **Oficiosidad:** no es necesario el impulso de parte, por tratarse de la defensa de los interesados del Estado.
- **Especialidad:** reviste ventajas especiales para la representación del Estado.



Una vez que se ha agotado la vía administrativa, y después de ganar en el proceso de lo contencioso administrativo y no hay acuerdo con el sujeto pasivo de la relación en cuanto al pago de los tributos adeudados, entonces se abre en la vía judicial, siguiendo el siguiente procedimiento:

- Inicio del proceso y audiencia
- Se presenta el memorial de demanda ante el juez competente
- El juez califica el título en que se funda la demanda, y si lo considera suficiente y si la cantidad demandada es líquida y exigible entonces,
- Despacha mandamiento de ejecución y ordena el requerimiento de pago al obligado
- En el mismo decreto ordena el embargo de bienes y otras medidas precautorias
- En la misma resolución da audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días hábiles para que se oponga a la demanda o haga valer sus excepciones.
- Incomparecencia del ejecutado
- Si el ejecutado no comparece a oponerse o a interponer excepciones, entonces
- El juez dicta sentencia, si ha lugar o no la ejecución
- El juez ordena el remate de bienes o el pago de la deuda



- Aquí termina el juicio. Pero si hay,
 - Oposición del ejecutado
- Si el ejecutado se opone a la demanda, deberá razonar su oposición y ofrecer las pruebas que sean pertinentes
- En el mismo escrito de oposición el ejecutado interpone sus excepciones
- El juez oye por cinco días a la administración tributaria, y con su contestación o sin ella,
- Abre a prueba el proceso por el plazo de diez días hábiles comunes ambas partes
- No hay plazo extraordinario de prueba
 - De la excepciones
- Las únicas excepciones admisibles en este proceso son:
 - De pago
 - Transacción autorizada mediante acuerdo gubernativo
 - Finiquito debidamente otorgado



- Prescripción
- Caducidad
- Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título.
 - Resolución
- Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, el juez se pronuncia sobre la oposición y las excepciones
- El juez declara si ha lugar o no a hacer trance y remate de los bienes embargados, o el pago de la deuda tributaria más las costas judiciales.
 - De los recursos

En el procedimiento económico coactivo solo pueden impugnarse:

- El auto de deniegue el trámite de la demanda
- Los autos que resuelven tercerías
- La resolución final, y
- La sentencia

Contra estas resoluciones proceden sólo los recursos siguientes:



- Aclaración
 - Ampliación, estos se interponen dentro de los dos días de la notificación de la resolución
 - Apelación, debe interponerse dentro de los tres días de notificada la resolución.
- Segunda Instancia

Las apelaciones las conocen los tribunales de segunda instancia de cuentas, así:

- La apelación ante el tribunal de primer grado
 - Si el tribunal considera procedente la apelación, entonces la eleva al tribunal superior
 - El tribunal superior señala día para la vista dentro de los cinco días siguientes, y después de la vista
 - El tribunal superior resolverá en un plazo de diez días hábiles, so pena de responsabilidad.
- Análisis

Como puede apreciarse este procedimiento es acelerado, porque:

- Puede quedar resuelto en veinte días, si el ejecutado se opone, interpone excepciones y ofrece pruebas



- Puede quedar resuelto en veintidós días, si el ejecutado solo solicita aclaración o ampliación de las resoluciones
- Puede quedar resuelto en treinta y ocho días, si el ejecutado apela la resolución final o la sentencia

Este procedimiento está diseñado para proteger los intereses patrimoniales del Estado, lo único que se necesita es que los tribunales se apeguen rígidamente a los plazos que indica la ley procesal administrativa.



CONCLUSIONES

1. En la realidad, los comerciantes del sector informal no pueden ser considerados formalmente como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, en tanto no estén registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, e inscritos en el Registro Mercantil, aún cuando de hecho realizan actividades de comercio.
2. La evasión de la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado, se produce en el momento en que los comerciantes del sector informal realizan transacciones mercantiles, y perciben el monto de los impuestos contenidos en el valor de las mercaderías, pero que no trasladan a las cajas de la administración tributaria, porque no son sujetos de la obligación formal.
3. No existe en la práctica un programa especial de tratamiento de aquellos negocios que se ubican en el sector informal del comercio, que incentive a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en el sector informal, a inscribirse como comerciantes.
4. La estructura tributaria necesita cambios administrativos que hagan más ágil y viable la recaudación de los impuestos, implementando una agencia o cuerpo de inspectores de campo para que se dediquen con exclusividad a buscar y registrar, ante la Superintendencia de Administración Tributaria, a aquellos comerciantes del sector informal que han evadido su obligación de inscribirse como tales en los registros correspondientes.
5. La Superintendencia de Administración Tributaria, a pesar de que está obligada a velar por el correcto y total cumplimiento de las normas relativas a la recaudación de los tributos, no percibe el cien por ciento de los mismos, debido a la evasión fiscal que se produce en el sector informal del comercio.





RECOMENDACIONES

1. Implementar un programa especial de tratamiento de aquellos negocios que se ubican en el sector informal del comercio, el cual debe contemplar incentivos para que éstos sean declarados ante la superintendencia de administración tributaria e inscritos en el registro mercantil, y sus dueños o representantes sean registrados como sujetos pasivos de la obligación tributaria.
2. Es necesario que la misma S. A. T. reglamente una agencia o cuerpo de inspectores de campo dentro de la administración tributaria, para que se dediquen con exclusividad a buscar y registrar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, a aquellos comerciantes del sector informal que han evadido su obligación de inscribirse como tales en los registros correspondientes.
3. Que los inspectores tributarios inscriban de oficio a los comerciantes que se opongan, o no quieran inscribirse como tales en los registros respectivos, de acuerdo con lo que preceptúa en el Artículo 120, último párrafo del código tributario.
4. Se debe crear un programa de incentivos para aquellos encargados de retener o percibir los impuestos, en forma de comisiones o premios, para motivarlos a cumplir estas funciones con honestidad, honradez y claridad.
5. Es importante que se busquen mecanismos para hacer más ágil la tramitación en los procesos contenciosos administrativos y de lo económico coactivo, de manera que el Estado obtenga pronto el pago de las deudas tributarias litigiosas.





BIBLIOGRAFÍA

- AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**. 2ª. ed; Ed. Pirámide, Madrid, España, 1963.
- BARRIENTOS, Concha. **Estudio jurídico doctrinario de la tributación**, Tesis de grado, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2004.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Industria Gráfica del Libro S. R. L. Buenos Aires, (s.e); Ed. Heli.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime. **Apuntes de derecho tributario**. Guatemala, Ed. Universitaria, 5ª. ed. 2000.
- GIULINAI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Ed. Desalma, (s.e.); Buenos Aires, 1972.
- GRACIAS GONZÁLEZ, José Antonio. **Poderes tributarios municipales en la legislación guatemalteca**. Tesis de grado, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2004.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas Públicas**. Ed. Trillas, s.e. México, 2000
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. (S/Ed); (s.e.) Guatemala, 1983.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Ed. Heliasta S.R.L; Buenos Aires, Argentina, 1981.
- PÉREZ DE AYALA, Juan y Eusebio González. **Concurso de derecho tributario**. (S/Ed); (s.e). Guatemala, 1983.
- PUGLIESE, Mario. **Instituciones del derecho tributario**. Ed. Porrúa, 2ª. ed; México, 1976.
- RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. **Derecho tributario**. Ed. Temis, 3ª. ed; Colombia, 1985.
- RUIZ RÍOS, Jorge y Mario Fornaciari. **Finanzas Públicas**. (s.e); (S/Ed; Guatemala, 1971.
- VARIOS AUTORES. **Diccionario Jurídico Espasa**. Madrid, España, Ed. Calpe, (s.e); 2001-



VILLEGAS LARA, Héctor. **Curso de finanzas, derecho tributario y financiero**. Ed. Desalma, Argentina, 8ª. ed; 1977.

Legislación:

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

Código de Comercio. Decreto Número 2 – 70 del Congreso de la República.

Código Penal. Decreto Número 17 – 73 del Congreso de la República.

Código Tributario. Decreto Número 6 – 91 del Congreso de la República.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto Número 26 – 92 del Congreso de la República.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27 – 92 del Congreso de la República.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolo. Decreto Número 37 – 92 del Congreso de la República.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto Número 1 – 98 del Congreso de la República.