

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

**EFFECTOS NEGATIVOS PROVOCADOS EN LOS PROGRAMAS DE PAZ Y  
DESARROLLO QUE IMPULSA EL GOBIERNO, COMO CONSECUENCIA DE LA  
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA QUE SE COMETE EN OCASIÓN DE LA DEVOLUCIÓN  
DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE CAFÉ CUANDO ESTOS HAN  
REPORTADO EXPORTACIONES FICTICIAS AVALADAS CON DOCUMENTACION  
ALTERADA O FALSA.**



**MAYNOR GABRIEL SANTANO PÉREZ**

**GUATEMALA, JUNIO DE 2010**

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

**EFFECTOS NEGATIVOS PROVOCADOS EN LOS PROGRAMAS DE PAZ Y  
DESARROLLO QUE IMPULSA EL GOBIERNO, COMO CONSECUENCIA DE LA  
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA QUE SE COMETE EN OCASIÓN DE LA DEVOLUCIÓN  
DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE CAFÉ CUANDO ESTOS HAN  
REPORTADO EXPORTACIONES FICTICIAS AVALADAS CON DOCUMENTACION  
ALTERADA O FALSA.**

**TESIS**

**Presentada a la Honorable Junta Directiva**

**de la**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**de la**

**Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**MAYNOR GABRIEL SANTANO PÉREZ**

**Previo a conferírsele el grado académico de**

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**

**y los títulos profesionales de**

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, junio de 2010.**

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

<b>DECANO:</b>	<b>Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana</b>
<b>VOCAL I:</b>	<b>Lic. César Landelino Franco López</b>
<b>VOCAL II:</b>	<b>Lic. Gustavo Bonilla</b>
<b>VOCAL III:</b>	<b>Lic. Luis Fernando López Díaz</b>
<b>VOCAL IV:</b>	<b>Br. Mario Estuardo León Alegría</b>
<b>VOCAL V:</b>	<b>Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada</b>
<b>SECRETARIO:</b>	<b>Lic. Avidán Ortiz Orellana</b>

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera fase:**

<b>Presidente:</b>	<b>Lic. Carlos De León Velasco</b>
<b>Vocal:</b>	<b>Lic. Gamaliel Sentés Luna</b>
<b>Secretario:</b>	<b>Lic. Nicolás Cuxil</b>

**Segunda fase:**

<b>Presidente:</b>	<b>Licda. Crista Ruiz Castillo De Juárez</b>
<b>Vocal:</b>	<b>Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol</b>
<b>Secretario:</b>	<b>Licda. María Del Carmen Mancilla</b>

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

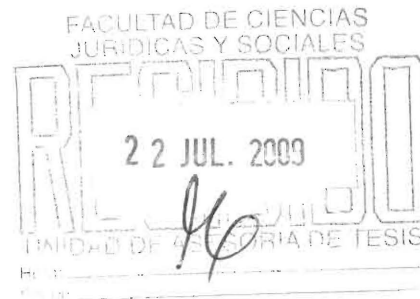


**Oficina Jurídica Profesional**  
**2da. Calle 3-39 Zona 2, Chimaltenango**  
**Tel: 7839-3479**

Chimaltenango, 29 de junio de 2009

Licenciado:

**Carlos Manuel Castro Monroy**  
**Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala.**



Estimado Licenciado Castro Monroy

Tengo el honor de informarle que, en cumplimiento a lo dispuesto en la providencia correspondiente, asesoré al bachiller Maynor Gabriel Santano Pérez, en la preparación de su tesis de graduación denominada **“Efectos negativos provocados en los programas de paz y desarrollo que impulsa el gobierno, como consecuencia de la defraudación tributaria que se comete en ocasión de la devolución del crédito fiscal a los exportadores de café cuando estos han reportado exportaciones ficticias avaladas con documentación alterada o falsa.”**

En mi opinión, el trabajo mencionado constituye un gran aporte a la sociedad guatemalteca, toda vez que constituye una solución al ya muy conocido problema de la defraudación aduanera, es digno de mencionar el empeño del autor en la realización de la presente investigación, pues la forma en que planteó el marco teórico, permitió el desarrollo del contenido científico y técnico que muestra claramente el fondo del problema y la solución del mismo.

Considero que se trata de un trabajo de investigación razonable en lo que se refiere a la utilización de la metodología adecuada, de la correcta aplicación del método inductivo, deductivo y documental especialmente la técnica de fichas bibliográficas y cita textual que aportan abundantes datos, tanto legales como doctrinarios, relacionados con el tema y el uso de una bibliografía adecuada que, indudablemente complementan el trabajo realizado, así mismo se revisó la redacción y los cuadros estadísticos, los cuales reflejan la insuficiencia del presupuesto asignado a la educación primaria en Chimaltenango.

De importancia es también, hacer mención de las conclusiones a las que se ha llegado en la presente tesis, en mi opinión, dejan al descubierto las causas que originan la comisión del delito de defraudación tributaria y aduanera, afortunadamente las recomendaciones



propuestas por el sustentante, muy puntuales por cierto, aportan una solución viable al problema planteado.

En virtud de cumplir con los requisitos que establece el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Publico, emito DICTAMEN FAVORABLE.

Sin otro particular,

Lic. Luis Ranferí Díaz Menchú  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 7149

*Lic. Luis Ranferí Díaz Menchú  
Abogado y Notario*



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintitrés de julio de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a) LICENCIADO (A) CÉSAR LANDELINO FRANCO LÓPEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante MAYNOR GABRIEL SANTANO PÉREZ, Intitulado: "EFECTOS NEGATIVOS PROVOCADOS EN LOS PROGRAMAS DE PAZ Y DESARROLLO QUE IMPULSA EL GOBIERNO, COMO CONSECUENCIA DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA QUE SE COMETE EN OCASIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE CAFÉ CUANDO ESTOS HAN REPORTADO EXPORTACIONES FICTICIAS AVALADAS CON DOCUMENTACIÓN ALTERADA O FALSA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

  
LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis  
CMCM/mbbm

**LIC. CÉSAR LANDELINO FRANCO LÓPEZ**  
**ABOGADO Y NOTARIO**  
**COL. 4596**



Guatemala, agosto 13 de 2009.

Licenciado  
**Carlos Manuel Castro Monroy**  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala.  
Ciudad Universitaria.



Licenciado Castro Monroy:

De conformidad con el nombramiento emitido por esa Jefatura el veintitrés de julio de dos mil nueve, en el que se nombra al suscrito como Revisor del trabajo de Tesis presentado por el Bachiller **Maynor Gabriel Santano Pérez**, me permito rendir el presente informe:

El tema de investigación presentado por el Bachiller Santano Pérez, se titula: **“Efectos negativos provocados en los programas de paz y desarrollo que impulsa el gobierno, como consecuencia de la defraudación tributaria que se comete en ocasión de la devolución del crédito fiscal a los exportadores de café cuando estos han reportado exportaciones ficticias avaladas con documentación alterada o falsa”**.

El presente trabajo de tesis, cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, relativos al contenido científico que se dirige a estudiar el fenómeno de la defraudación y sus causas, además del contenido técnico de la tesis, así como la metodología utilizada, la inducción, deducción y descriptiva y técnicas documentales de investigación empleadas, habiéndose revisado la redacción, siendo las conclusiones y recomendaciones del trabajo presentado en mi opinión una contribución científica para la facultad, así mismo la bibliografía utilizada es la correcta, lo cual se complementa con los cuadros estadísticos, que muestran las carencias presupuestarias de la educación primaria.

**LIC. CÉSAR LANDELINO FRANCO LÓPEZ**  
**ABOGADO Y NOTARIO**  
**COL. 4596**



Asimismo, es de hacer notar que el trabajo de tesis presentado, aborda un tema de especial importancia, como lo es, el relativo a la defraudación fiscal que se origina de los deficientes controles de la administración tributaria, incapaces de detectar el fraude cometido por quienes exportan café y reportan exportaciones ficticias, obteniendo con esto devoluciones de crédito fiscal, que no han generado. Importante, porque, esta defraudación que se hace en contra del erario público, repercute en perjuicio de los sectores mayoritarios de la población, que dejan de recibir la prestación de importantes servicios públicos, como la educación y otros, que aunque no están abordados en el trabajo del sustentante, también se ven afectados.

En conclusión, y en virtud de haberse satisfecho las exigencias del suscrito revisor derivadas del examen del trabajo y por las razones anteriormente expresadas, **APRUEBO** el trabajo presentado por el Bachiller **Santano Pérez**, para que pueda continuar su trámite, a efecto de que se ordene la impresión del mismo y se señale día y hora para su discusión en el correspondiente examen público de tesis.



*Lic. César Landelino Franco López*  
**ABOGADO Y NOTARIO**

---

Bufete Profesional  
4ª. Calle. 7-53 Zona 9  
Edificio Torre Azul, Oficina 506  
Guatemala, C.A.  
Tels. 2361 1020 - 2361 0015





DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, trece de abril del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante MAYNOR GABRIEL SANTANO PÉREZ, Titulado EFECTOS NEGATIVOS PROVOCADOS EN LOS PROGRAMAS DE PAZ Y DESARROLLO QUE IMPULSA EL GOBIERNO, COMO CONSECUENCIA DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA QUE SE COMETE EN OCASIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE CAFÉ CUANDO ESTOS HAN REPORTADO EXPORTACIONES FICTICIAS AVALADAS CON DOCUMENTACIÓN ALTERADA O FALSA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público. -

MTCL/sllh.



## **DEDICATORIA**

**A DIOS:** Por todas las bendiciones que ha  
derramado sobre mi.

**A MI MADRE:** Por todo su sacrificio para que yo  
pudiera estudiar.

**A MI ESPOSA:** Por todo el apoyo que me brinda.

**A MIS HIJOS:** El motivo de mi lucha.

**A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA Y ESPECIALMENTE  
A LA FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES:**

Por haberme formado profesionalmente.

**A USTED, ESPECIALMENTE.**

# ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Los tributos.....	1
1.1. Nociones generales doctrinarias.....	1
1.1.1. Definición de tributo.....	1
1.1.2. Características de los tributos.....	1
1.1.3. Principios jurídicos tributarios.....	3
1.1.4. Clasificación doctrinaria de los tributos.....	8
1.2 Generalidades y clasificación legal de los tributos en Guatemala conforme el Código Tributario.....	17
1.2.1. Los impuestos.....	17
1.2.2. Principios teóricos de los impuestos.....	19
1.2.3. Características legales de los impuestos.....	20
1.2.4. Clasificación legal de los impuestos.....	21
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. El delito de defraudación tributaria.....	23
2.1 Antecedentes.....	23
2.2 Naturaleza jurídica.....	24
2.3 Definición.....	30
2.4 Elementos.....	32
2.4.1. Elemento objetivo.....	32

	Pág.
2.4.2. Elemento subjetivo.....	37
2.5. El bien jurídico tutelado.....	38
2.6. Comisión del delito.....	40

### **CAPÍTULO III**

3. Análisis del debito fiscal, crédito fiscal y el procedimiento de devolución de este ultimo, desde su creación a la fecha.....	45
3.1. Análisis del crédito y debito fiscal.....	45
3.1.1. Definiciones y regulaciones establecidas en el Decreto 27-92 del Congreso de la República, sin reformas, vigente del 1 de julio de 1992 al 31 de diciembre de 1994.....	45
3.1.2. Definiciones y regulaciones establecidas en el Decreto 27-92 del Congreso de la República, modificado por el Decreto 60-94 del mismo Congreso, vigentes del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1996.....	48
3.1.3. Definiciones y regulaciones establecidas en el Decreto 27-92 del Congreso de la República, modificado por el Decreto 142-96 del mismo Congreso, vigente desde el 1 de enero de 1997 a la presente fecha.....	50
3.2 Análisis del reporte y devolución del crédito fiscal conforme a la ley del Impuesto al Valor Agregado desde su creación y cada una de sus reformas.	52
3.2.1. Régimen de devolución del crédito fiscal contenido en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente del 1 de julio de	

	Pág.
1993 al 31 de diciembre de 1994.....	54
<b>3.2.2.</b> Régimen de devolución del crédito fiscal contenido en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al valor Agregado vigente del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1996.....	58
<b>3.2.3.</b> Régimen de devolución del crédito fiscal contenido en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente del 1 de febrero de 1997 a la fecha.....	63
<b>CAPÍTULO IV</b>	
<b>4.</b> La defraudación tributaria y su incidencia negativa en la educación primaria y técnica de Guatemala.....	69
<b>4.1.</b> Análisis sobre los aspectos constitucionales en materia educativa y de régimen financiero en Guatemala y su cumplimiento.....	83
<b>4.1.1.</b> Disposiciones en materia educativa.....	84
<b>4.1.2.</b> Disposiciones en materia de régimen financiero.....	87
<b>4.2.</b> Situación de la educación primaria en la Cabecera Departamental de Chimaltenango.....	91
CONCLUSIONES.....	95
RECOMENDACIONES.....	97
ANEXOS.....	99
BIBLIOGRAFÍA.....	125

## INTRODUCCIÓN

La defraudación tributaria en perjuicio del Estado ha agudizado la problemática en educación primaria, derivada de la falta de presupuesto para esta área y es un problema que influye en todas las esferas de la sociedad guatemalteca. De lo expuesto anteriormente deviene la importancia de realizar estudios que aporten soluciones al problema, razón por la cual elegí el presente tema de investigación, que se encamina a proponer una solución al problema planteado, que ha alcanzado grandes dimensiones en Guatemala.

El presente trabajo de tesis, tiene como objetivos establecer los efectos negativos provocados en los programas de educación primaria y técnica debido a la defraudación tributaria y aduanera que impera en el país; así como ofrecer información para contribuir a la implementación de controles mejorados en la devolución del crédito fiscal en los casos que la ley señala, para el efecto se plantea la siguiente hipótesis: la defraudación tributaria cometida por los exportadores de café, en ocasión de la devolución del crédito fiscal, impide ejecutar total o parcialmente los programas de educación primaria y técnica.

El delito de defraudación tributaria cometido por los exportadores de café en ocasión de la devolución del crédito fiscal cuando estos amparan sus exportaciones con documentación alterada o falsa, ha propiciado el estancamiento y en algunos casos el retroceso de la educación primaria y técnica del país. De todos es conocido que el problema radica directamente en la escasa inversión en la ya mencionada área del desarrollo nacional, la educación se considera uno de los factores clave para el mejoramiento de los niveles de bienestar y la superación de los problemas sociales.

El presente trabajo de tesis cuenta con 4 capítulos, en el entendido de que los mismos son la base para establecer la realidad y características del problema, siendo los siguientes: el capítulo primero que contiene lo referente a la doctrina y aspectos legales que rigen a los tributos en el país; el capítulo segundo que desarrolla lo relacionado al delito de defraudación tributaria en Guatemala; el tercer capítulo se refiere al análisis del crédito y débito fiscal así como al procedimiento normado por el organismo legislativo para la devolución del crédito fiscal a los exportadores de café; en el cuarto capítulo se desarrolla lo concerniente a la defraudación tributaria en Guatemala y los efectos negativos que provoca en la educación primaria del país, con especial énfasis en la cabecera departamental de Chimaltenango.

Para la comprobación de la hipótesis se utilizó el método analítico y deductivo, con el fin de comparar y establecer la eficacia de los controles legales actuales en materia de defraudación tributaria aduanal así como el método histórico y jurídico en la investigación en general. Las técnicas utilizadas fueron, entre otras, las fuentes directas de análisis y de contenido, así como las técnicas bibliográficas

Del resultado de la presente investigación se puede llegar a la conclusión que la defraudación tributaria y aduanera vulnera, en forma general, el desarrollo de Guatemala y especialmente lesiona un importante área del avance del país como lo es la educación primaria.

# CAPÍTULO I

## 1. Los tributos.

### 1.1 Nociones generales doctrinarias.

#### 1.1.1. Definición de tributo:

De conformidad con el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala "los 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." La doctrina ofrece una amplia gama de definiciones, entre estas destacan la de Fonrouge, quien define el tributo como "una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho."<sup>1</sup> Para Jarach el tributo es "una prestación obligatoria, pecuniaria y coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo."<sup>2</sup>

#### 1.1.2. Características de los tributos:

De las definiciones anteriores, se colige que los tributos son:

##### a. De carácter público:

Es decir que forman parte del derecho público (Artículo uno del Código Tributario). Además son exigibles únicamente por el Estado. En la sociedad feudal los tributos eran

---

<sup>1</sup> Fonrouge, Giuliani. **Derecho financiero**, pág. 151.

<sup>2</sup> Jarach, Dino. **El derecho imponible**, pág. 18.



exigidos por los señores feudales. Actualmente, los tributos son ingresos que el Estado percibe en virtud de su poder soberano.

**b. Una prestación en dinero:**

La mayoría de los autores coinciden en que los tributos son prestaciones en dinero o pecuniarias. La propia naturaleza monetaria de la economía exige que esta prestación deba pagarse en dinero. En la sociedad feudal los tributos podían consistir en prestaciones en especie. El Código Tributario en el Artículo nueve especifica que “se trata de prestaciones eminentemente en dinero.”

**c. Una obligación ex-lege:**

Esto significa que la obligación emana de una ley. Aquí el principio de legalidad adquiere una dimensión muy importante: “nullum tributo sine lege.” Este principio de legalidad está consagrado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde se establece que “corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala decretar toda clase de tributos.”

**d. De carácter obligatorio:**

Los tributos son obligaciones jurídicas que se caracterizan por la coercitividad. Si el sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente) no cumple voluntariamente, cumplirá coactivamente. Esta coacción emana de la propia ley. El Artículo 14 del Código Tributario establece que “la obligación tributaria es exigible coactivamente.”

**e. Una relación personal, de derecho:**

Se dice que es una relación personal porque se da entre dos sujetos: el sujeto activo (el Estado) que es el acreedor del tributo y el sujeto pasivo (el contribuyente) que es el deudor del tributo. El Código Tributario en el Artículo 14 hace énfasis en esta relación personal al establecer que “es de carácter personal entre la administración tributaria y los

sujetos pasivos.” Es una relación de derecho porque no obedece a la dinámica de las relaciones sociales sino que es una relación creada por la ley.

**f. Tienen la finalidad de proveer de recursos al Estado para la realización de sus fines:**

El Estado para poder cumplir con sus funciones requiere de recursos, especialmente financieros, para poder sufragar el gasto público.

**g. Deben ser justos:**

Este es un principio constitucional, los tributos deben guardar relación con la capacidad de pago del contribuyente. Este principio está plasmado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, esta característica es muy importante en materia tributaria ya que establece una justa regulación a favor de los administrados, de tal suerte que fomenta el pago efectivo de los tributos al mismo tiempo que no redunda negativamente en la riqueza de los sujetos obligados en la relación tributaria.

**1.1.3. Principios jurídicos tributarios:**

Uno de los conceptos jurídicos más discutidos en la ciencia del derecho es el de los principios generales que lo informa, no obstante que el derecho está cimentado en un conjunto de principios que son su base de sustentación, su apoyo, en pocas palabras son la estructura misma de la ciencia jurídica, de tal manera que no se podría concebir una ciencia sin principios que marquen las directrices necesarias para su existencia. De ahí se infiere la importancia del estudio de los principios los cuales se desarrollarán en la presente investigación. El maestro Cabanellas expone que los principios generales del derecho son “los dictados de la razón admitidos por el legislador como fundamento

inmediato de sus disposiciones y en los cuales se encuentra contenido su capital pensamiento.”<sup>3</sup>

Sin embargo, Pla Rodríguez al definir lo que considera son los principios del derecho señala que “son líneas directrices que informan algunas normas e inspiran directa o indirectamente una serie de soluciones por lo que pueden servir para promover y encauzar la aprobación de nuevas normas, orientar la interpretación de las existentes y resolver los casos no previstos.”<sup>4</sup> En nuestro país, es hasta la Constitución Política de la República de Guatemala vigente desde el 14 de enero de 1986, que los legisladores constituyentes se preocuparon por determinar los principios sobre los cuales se debe construir el sistema tributario al contemplar el título V “Estructura y Organización del Estado” denominado: Régimen financiero, los principios de capacidad de pago, legalidad y reserva de la ley.

El criterio de los legisladores constituyentes fue, posteriormente, contemplado por los legisladores del Código Tributario promulgado el 9 de enero de 1991 al establecer en el Artículo tres la materia privativa de los tributos reafirmando el principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala. Asimismo, el Artículo cuatro del referido código establece los principios aplicables a la interpretación, disponiendo que “la aplicación, interpretación o integración de las normas tributarias, se hará conforme los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este código, en las leyes tributarias específicas y en las normas de la Ley del Organismo Judicial.”

---

<sup>3</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**, pág. 382.

<sup>4</sup> Pla Rodríguez, Américo. **Los principios del derecho del trabajo**, pág. 17.

Luego en el Artículo cinco que se refiere a la integración analógica, establece que “en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones contenidas en el Artículo cuatro”, del mismo Código Tributario.

De tal manera que los principios que informan al derecho tributario son los siguientes:

**a. Principio de capacidad de pago o capacidad contributiva:**

Este principio informa la exacción de los impuestos en cuanto al pago de estos últimos que deriva de la mera titularidad de una capacidad económica expresada con uno y otros bienes o medios económicos, sin que, por tanto, exista prestación administrativa individualizada en favor del contribuyente. La fuente y el fundamento del impuesto radican precisamente en la capacidad económica o de pago. La capacidad económica se presenta como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de los impuestos. De aquí que la renta y otros impuestos determinen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin tener en cuenta si el contribuyente es usuario o destinatario de bienes o servicios públicos. La capacidad económica se identifica con el bienestar económico, con el nivel de vida o con el poder adquisitivo del contribuyente, entre otros modos de referirse a ella. Y como formas materiales de representación de la capacidad económica se pueden mencionar los factores de la producción en cuanto son fuentes de rendimiento o de producto que acreditan las correspondientes capacidades económicas.

La renta personal se considera como la óptima representación de capacidad económica que se basa en el consumo familiar, concepto que no es por todos compartido. También son representativos de capacidades económicas que amparan la exacción de los

correlativos impuestos las transferencias de bienes y los incrementos de valor entre otros, asimismo, la renta y el patrimonio personales ocupan puestos relevantes como índices de capacidad económica aunque existen detractores del gravamen de la renta ahorrada y del patrimonio productivo. Menos aceptados son el consumo familiar y las transmisiones de bienes a título oneroso, aunque no falten partidarios del gravamen del gasto o consumo en cuanto, entre tratamiento impositivo implica un aliciente para el ahorro y por consiguiente inversión que sea real o financiera por parte de las unidades familiares. Menos discutibles son los consumos de lujo, aunque sea opinable que bienes y servicios son representativos de altos niveles de bienestar material representativos de capacidad económica, tal vez porque se alojan en las familias de alto nivel de renta. También es objeto de inacabables contiendas dialécticas el gravamen de las adquisiciones lucrativas de bienes, aunque las censuras se centran en el grado de progresividad con que son tratadas las herencias y donaciones.

Y así tantos otros supuestos de capacidad económica que se diseñan y se critican según la capacidad de valoración sociopolítica que prevalezca en cada comunidad y en cada época, las prioridades sociales siempre estarán en conflicto con los sacrificios individuales que el egoísmo suele exagerar. El principio de capacidad de pago, está acogido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece que “el sistema tributario debe ser justo y equitativo.” Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es pagado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de

imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la Constitución Política de la República de Guatemala vigente deberán eliminarse progresivamente para no dañar los intereses del fisco.

**b. Principio de legalidad y de reserva de la ley:**

En la doctrina tributaria tradicional se concibe el principio de legalidad en forma muy estricta, en cuanto a las materias reservadas a la ley y que deben especificarse en ellas y estando impedido el poder legislativo de delegar sus facultades respecto de cualquiera de los elementos que conforman la obligación tributaria. La enunciación elemental de este principio sería: “no hay obligación tributaria sin ley que la establezca previamente” o en términos más precisos se le define en el sentido “que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca” (*nullum tributum sine lege*) el cual recoge la Carta Magna de Guatemala en el Artículo 239 al haber establecido que “corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:

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

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan

o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”. La consecuencia fundamental del principio es, entonces, que solo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos, especialmente el hecho imponible, que debe ser típico, criterio que también contempla la Carta Magna al establecer que “son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.”

Como se apuntó anteriormente las bases de recaudación no pueden ser modificadas mediante la emisión de alguna disposición reglamentaria, norma que en nuestro país se instituyó con dedicatoria, pues era costumbre de las autoridades administrativas fiscales que cuando emitían el reglamento de una ley tributaria modificaban el espíritu de la ley, la tergiversaban y hasta resultaban creando nuevos tributos, lo cual ahora ya no es posible al haberse creado específicamente una norma constitucional que prohíbe dichas maniobras.

#### **1.1.4. Clasificación doctrinaria de los tributos.**

Doctrinariamente los tributos se clasifican en:

- 1.1.4.1. Los impuestos.
- 1.1.4.2. Las tasas y
- 1.1.4.3. Las contribuciones especiales.

El Código Tributario en el Artículo 12 define los arbitrios como “el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.” Ningún arbitrio puede ser determinado por las municipalidades, esta es una innovadora modificación que introdujo la Constitución Política de la República de Guatemala de 1986. Anteriormente las municipalidades fijaban los arbitrios. Actualmente las municipalidades únicamente pueden variar la base de los arbitrios. El maestro Cabanellas al referirse a los arbitrios expone que son “ciertos medios, ordinarios o extraordinarios, que se conceden generalmente a los municipios para arbitrar y allegar recursos con que cubrir sus atenciones.”<sup>5</sup>

#### **1.1.4.1. Los Impuestos.**

##### **a. Definición:**

El Artículo 11 del Código Tributario define el impuesto como “el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.” En doctrina existen las más variadas definiciones de impuesto, sin embargo, una de las más completas es la del tratadista español Antonio Berliri que lo define como “la obligación de dar o hacer coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público teniendo por objeto una suma de dinero ó un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria.”<sup>6</sup>

Para Gómez Mantellini el tributo es “una institución jurídica, política y económica y que

---

<sup>5</sup> **Ob. Cit;** pág. 209.

<sup>6</sup> Berliri, Antonio. **Principios de derecho tributario**, pág. 46.



consiste en la relación habida entre los ciudadanos y los órganos del Estado, por lo cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la satisfacción de los servicios públicos.”<sup>7</sup>

**b. Características:**

De las definiciones anteriores se identifican como características fundamentales del impuesto:

- a. Es una prestación pecuniaria.
- b. Es de carácter obligatorio.
- c. No existe correlación directa entre la prestación del contribuyente y los servicios que puede recibir del Estado.
- d. El carácter de legalidad, ya que para que exista un impuesto debe estar basado en la ley como fue comentado ampliamente con anterioridad y constituye, en cuanto al derecho tributario guatemalteco, una innovación muy necesaria.
- e. La finalidad es satisfacer necesidades públicas.

Como se puede apreciar, la definición del Código Tributario es muy ambigua y se contrae a señalar tan solo una de las características como es la no contraprestación de servicios del Estado para el contribuyente. En Guatemala el Impuesto Sobre la Renta -ISR-, el del Valor Agregado -IVA-, el Impuesto Sobre Circulación de Vehículos y el Impuesto Único Sobre Inmuebles -IUSI-, corresponden a esta categoría de tributos.

---

<sup>7</sup> Gómez Mantellini, Jorge. **Derecho y legislación fiscal**, pág. 38.

### **c. Elementos:**

Los elementos del impuesto, son la esencia de la relación tributaria u obligación tributaria, a la que se refiere el Código Tributario en el Título II. Conforme el Código Tributario en la obligación tributaria intervienen los siguientes elementos:

- a) Sujeto activo.
- b) Sujeto pasivo.
- c) El hecho generador.

En doctrina además se consideran elementos del impuesto el objeto y la base.

#### **a) El sujeto activo:**

Que es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Doctrinariamente este sujeto acreedor es el que tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del impuesto (o tributo). El Código Tributario señala a otros “entes públicos” distintos del Estado propiamente dicho, con lo cual deja la facultad de que otros entes como las municipalidades puedan constituirse en sujetos activos y por lo tanto tengan el derecho de exigir el pago de los tributos. Contradictorio parece este Artículo ya que al referirse al campo de aplicación del Código Tributario, establece que el mismo “rige las relaciones que se originan de los tributos establecidas por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduanales y municipales, que se aplicarán en forma supletoria.”

#### **b) El sujeto pasivo:**

Lo define el Código Tributario como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.” El Código Tributario en mención establece las condiciones de uno y otro. En doctrina el sujeto pasivo o sujeto de

la imposición puede ser la persona individual o jurídica que de acuerdo con la ley esté obligada al cumplimiento de la obligación tributaria. Es conveniente hacer énfasis en que el sujeto pasivo no es el destinatario ni tampoco la persona que en definitiva soporta el gravamen, aunque pueden coincidir estas tres categorías en un mismo sujeto.

En los impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta coinciden el sujeto de jure y la persona obligada al pago del impuesto. No ocurre lo mismo en los impuestos indirectos. Un caso es el del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente o sujeto pasivo es el que retiene el impuesto pero no coincide con el sujeto que soporta en definitiva el gravamen.

**c) Hecho generador o hecho imponible:**

“Es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (Artículo 31 del Código Tributario). Este hecho generador, al cual también se le conoce como soporte fáctico, estado de hecho o hecho imponible, que se deriva del derecho español o situación base o presupuesto de hecho del tributo, también como la obligación jurídica de pagar determinado tributo, que dicho de otra manera es el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento del presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional.

Para caracterizar el hecho generador, tienen que darse los siguientes elementos:

- 1). Previsión en la ley, es decir tienen que estar previstos en la ley.
- 2). La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario a decir verdad, un hecho económico de relevancia jurídica.

3). La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo.

**d) El objeto de la obligación tributaria:**

Corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es el pago de la suma de dinero, en la mayoría de los casos.

**e) La base o base imponible:**

Es el conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración.

**1.1.4.2. Las tasas.**

**a. Definición:**

Existen diversas definiciones de las tasas, para Fonrouge es “la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.”<sup>8</sup> Mantellini define las tasas como “los ingresos no originarios que percibe el Estado y que consiste en la suma (monto) de dinero que cobra el sujeto activo de la relación tributaria a las personas (individuales o colectivas) que se benefician por el goce de un servicio público de carácter divisible.”<sup>9</sup>

De las definiciones anteriores se puede concluir que el valor de la tasa lo fija unilateralmente el Estado, lo cual revela su carácter tributario, también merece relevancia el elemento contraprestación que equivale al servicio que recibe el sujeto pasivo de la

---

<sup>8</sup> Ob. Cit; pág. 263.

<sup>9</sup> Ob. Cit; pág. 67.

relación tributaria.

**b. Características:**

**a) Es una contraprestación en dinero:**

Es una contraprestación porque el contribuyente recibe un servicio del Estado a cambio de la cantidad de dinero que él paga.

**b) Es una obligación ex-lege cuyos elementos deben estar plenamente contenidos en la ley:**

La obligación de pagar es un derecho ex-lege porque para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis legal y la realización del hecho generador. Su fuente nunca es un acuerdo de voluntades entre el contribuyente que solicita el servicio y el Estado que lo presta, ni el pago del servicio depende de que el sujeto pasivo quiera pagarlo. El carácter obligatorio de la contraprestación es común a los demás tributos puesto que todos son exacciones obligatorias.

**c) El presupuesto es un servicio inherente al Estado:**

En virtud de que las tasas son consideradas como contraprestaciones pagadas a cambio de un servicio, el presupuesto de hecho del derecho, es una actuación estatal directa, inmediatamente referida al obligado. En las tasas el Estado presta un servicio, realiza una obra, que se vincula a quien recibe ese servicio que se coloca en la situación de sujeto pasivo del tributo.

**d) Está regido por el principio de legalidad:**

El principio de legalidad es aplicable a las tasas, aun cuando es frecuente que este principio no sea respetado pues los textos legales dejan fuera los elementos de base para que sean determinados por la administración tributaria.

#### **e) Destino:**

Contrario a lo que ocurre con los impuestos en donde el sujeto pasivo no percibe una contraprestación, en el caso de las tasas existe un servicio directo que recibe el que paga el arbitrio, y su base se calcula sobre el costo del servicio y no sobre el gasto público.

#### **1.1.4.3. Contribuciones especiales.**

##### **a. Definición:**

La tercera categoría de tributos corresponde a las contribuciones especiales en algunos casos llamadas contribuciones por mejoras. En el Artículo 13 del Código Tributario la contribución especial es “el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.” Contribución por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado. Una de las definiciones más aceptadas es la que da Fonrouge como “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.”<sup>10</sup>

Para Valdés Costa es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que

---

<sup>10</sup> **Ob. Cit;** pág. 48.

constituyen el presupuesto de la obligación.”<sup>11</sup> Bielsa define las contribuciones especiales como “un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la administración pública, sea directamente o sea por concesionario.”<sup>12</sup> A esta categoría también pertenecen las contribuciones que se pagan al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

#### **b. Características:**

De lo anterior se establece que las características de las contribuciones especiales, son las siguientes:

- a) Es necesario que medie la construcción de una obra pública de uso común.
- b) La obra pública debe proporcionar un mayor valor o una plusvalía a las propiedades cercanas.
- c) Debe determinarse o advertirse una zona de influencia afectada por esa plusvalía.
- d) La contraprestación que traduce la contribución tiene un carácter único, aunque se puede satisfacer en varias partidas (cuotas).
- e) La contribución debe satisfacerse en dinero.

Como se advierte anteriormente, las contribuciones especiales, como su propio nombre lo indica tienen carácter excepcional, en vista de que el sujeto pasivo de la relación tributaria recibe como contraprestación un aumento de plusvalía en los inmuebles afectados por la realización de una obra costada con esta clase de tributos.

---

<sup>11</sup> Valdés Costa, Ramón. **Curso de derecho tributario**, pág. 355.

<sup>12</sup> Bielsa, Rafael. **Compendio de derecho público**, pág. 87.

Con el objeto de complementar el tema desarrollado en el presente capítulo se incluye un apartado relativo a los impuestos de acuerdo a la legislación vigente en Guatemala país, el cual se describe a continuación.

## **1.2. Generalidades y clasificación legal de los tributos en Guatemala conforme el Código Tributario.**

### **1.2.1. Los impuestos.**

#### **a. Definición de impuesto:**

Conforme el Artículo 11 del Código Tributario, el impuesto “es un tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente,” es decir de aplicación extremadamente amplia en la cual no se toma en cuenta quien es el sujeto. En el derecho comparado podemos citar el Artículo dos del Código Fiscal Mexicano el cual define los impuestos como “las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como generadora del crédito fiscal.”

Los impuestos también se pueden definir como un gravamen que el Estado impone sobre las economías particulares, sin ofrecerles individualmente un servicio en el momento en que requiere de ellos el pago del impuesto, pueden establecerse cuatro elementos básicos del impuesto:

#### **a) Calidad de dinero.**



- b) Coercibilidad de parte del Estado para imponer la obligación a los ciudadanos en forma unilateral.
- c) Ausencia de retribución directa.
- d) Es utilizado para financiar gastos generales del Estado.

Adicionalmente, puede indicarse que los impuestos están mayoritariamente regidos por el principio de capacidad económica, el cual establece que el pago de éstos deriva de la titularidad de una capacidad financiera, expresada con unos u otros bienes o medios económicos, sin que, por tanto, exista prestación administrativa individualizada a favor del contribuyente.

Este principio pretende brindar a los contribuyentes el cumplimiento del principio de la equidad tributaria, basada en la capacidad económica o de pago del contribuyente, sin utilizar como punto de referencia la utilización de bienes o servicios públicos. Los impuestos cuentan con un fundamento sociológico que llama a todos los miembros de la sociedad a contribuir, para obtener el bienestar de la misma.

#### **b. Naturaleza jurídica:**

Como un tributo, los impuestos encuentran su naturaleza jurídica en el ejercicio de la facultad otorgada por el “ius imperium” al Estado, siendo considerados de carácter público. Doctrinariamente se ha reconocido que el impuesto no tiene más fundamento jurídico que el poder de imperio del Estado, ya que es una institución de derecho público y no es un contrato bilateral entre el Estado y los contribuyentes. En el campo tributario, afanosamente se han buscado doctrinas que basan su fundamento más allá del ámbito

jurídico, destacándose las siguientes:

**a) La doctrina contractual.**

Esta doctrina ha argumentado que el impuesto no es más que una compensación de los contribuyentes por los servicios prestados por el Estado, así como por la seguridad que el mismo debe brindar a las personas y sus bienes.

**b)** Por otra parte, han existido autores que sostienen que los impuestos son una consecuencia de la solidaridad social a que está obligado el ser humano como integrante de un grupo social.

A pesar de los razonamientos manifestados por estos autores, a la presente fecha, la doctrina inicialmente expresada es la más aceptada, en virtud de que se encuadra en lo que se podría definir como una relación bilateral que se establece entre el Estado y los gobernados (sujetos pasivos de la relación tributaria) y por medio de la cual estos últimos costean el valor de los servicios prestados por el sujeto activo de la relación tributaria o sea, el Estado.

**1.2.2. Principios teóricos de los impuestos.**

Doctrinariamente se ha establecido que hay cuatro principios fundamentales de los impuestos, los cuales son:

**a) Principio de justicia:**

Consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno, de acuerdo a su capacidad económica.

**b) Principio de certidumbre:**

Todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

**c) Principio de comodidad:**

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

**d) Principio de economía:**

El rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible, y su recaudación no debe ser onerosa.

**1.2.3. Características legales de los impuestos.**

Del análisis de la normativa guatemalteca se determinan las siguientes características:

**a).** Es una obligación tipificada en ley.

**b).** Se deben fijar en atención a la capacidad económica del contribuyente.

**c).** El hecho generador no deriva de una contraprestación que el Estado ha brindado al contribuyente, sino de la necesidad de obtener ingresos para poder cumplir con el fin primordial que se le ha encomendado, siendo éste el bien común, ya que los mismos se destinan al gasto público.

De lo anterior se establece que los tributos en Guatemala constituyen la base fundamental para que el Estado subsista y concrete sus fines esenciales, ya que todo proyecto de desarrollo necesita presupuesto económico para su ejecución.

#### 1.2.4. Clasificación legal de los impuestos.

##### 1. Desde el punto de vista económico:

- a. **Impuesto ordinario.** Es el que se detrae de la renta, y por lo tanto adquiere carácter de periódico.
- b. **Impuesto extraordinario.** Es el que se detrae del capital.

##### 2. Desde el punto de vista financiero:

- a. **Impuesto ordinario.** No agota la economía nacional, sino llega en forma periódica a las arcas fiscales.
- b. **Impuesto extraordinario.** No puede llegar en forma periódica a las arcas del Estado.

##### 3. Directos e Indirectos:

- a. **Impuesto directo.** No pueden ser trasladados o repercutidos. Gravan la riqueza independientemente del uso que se haga de ella. Se aplica el impuesto sobre la riqueza, en cuanto ésta produce simplemente, o bien existe.
- b. **Impuesto indirecto.** Son los que si pueden trasladarse. El que grava la riqueza por haberse cumplido alguna de las circunstancias que la ley impositiva ha previsto. El impuesto sobre la riqueza se aplica en cuanto se dirige a una función dada.

##### 4. Reales y personales:

- a. **Impuestos reales.** Son los que se establecen atendiendo únicamente a los bienes y cosas que se gravan, es decir, se desatiende a las personas.
- b. **Impuestos personales.** Son los que se establecen en atención a las personas, es decir, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé serán los pagadores del gravamen sin importar los bienes o las cosas que posean, o de donde se derive

el ingreso gravado.

**5. Específicos y ad valorem:**

**a. Impuestos específicos.** Aquellos que se establecen atendiendo a una unidad de peso, medida o calidad del bien gravado.

**b. Impuesto ad valorem.** Es el que se establece en atención al valor del bien gravado.

**6. Generales y especiales:**

**a. Impuesto general.** El que grava diversas operaciones o actividades, pero que por ser de la misma naturaleza tiene un mismo denominador común.

**b. Impuesto especial.** El que grava una actividad determinada en forma aislada.

**7. Con fines fiscales y con fines extra fiscales:**

**a. Impuesto con fines fiscales.** Se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el poder de egresos.

**b. Impuesto con fines extra fiscales.** Su finalidad no es recaudar para satisfacer un presupuesto estatal, sino para satisfacer asuntos de índole social.

## CAPÍTULO II

### **2. El delito de defraudación tributaria.**

#### **2.1. Antecedentes:**

El delito fiscal, no existía en la legislación guatemalteca antes de la reforma tributaria del año 1994 y se creó por medio del Decreto número 67-94 del Congreso de la República de Guatemala y posteriormente fue promulgado el Decreto 68-94 del Congreso de la República de Guatemala, el cual adiciono las literales de la “A” a la “G” del Artículo 273 del Código Penal (Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala) mismos que dan vida a la figura jurídico penal del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento jurídico.

No obstante, en la ley sustantiva penal aparecen varios tipos de delito que contienen características similares a las del delito de defraudación tributaria propiamente dicho, sin embargo, éstos en ningún momento pudieron encajarse al caso concreto debido a la exclusión por analogía establecida en el Artículo siete del Código Penal vigente y por el principio de legalidad contenido en el Artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el Artículo uno del referido código. De esa cuenta cabe agregar que los delitos mencionados y que constituyen los antecedentes del delito de defraudación tributaria, están contemplados en el libro segundo del Código Penal vigente.

En nuestro país no existe precedente en cuanto a la fijación de penas privativas de libertad por incumplimiento de una obligación de carácter económico, en virtud de lo que

establece el párrafo final del Artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala “**no hay prisión por deudas.**” Lo anterior repercute directamente y en forma negativa en la obtención de recursos por parte del Estado guatemalteco en cuanto que esta disposición constitucional no permite la actuación de la administración tributaria en el sentido de que restringe la imposición de penas privativas de libertad a las personas individuales o jurídicas deudoras de impuestos, de tal suerte que se debiera propugnar por una reforma a la Carta Magna, que permita en forma eficiente el control y pago de tributos por parte de los administrados y la imposición de penas privativas de libertad para quienes transgredan o no cumplan con su obligación tributaria.

De lo establecido en el párrafo anterior se exceptúa la negación de asistencia económica contemplada en el Artículo 55 de la Carta Magna, la cual pudiera revestir carácter de deuda, para el objeto de imponer una sanción privativa de libertad para el sujeto infractor, sin embargo esta disposición tiene poca o ninguna relación en lo que se refiere a defraudación tributaria objeto de la presente investigación por lo cual únicamente se toma en cuenta para fines ilustrativos.

Así mismo se puede hacer referencia al proyecto de Código Penal, el cual hace varios años fue sometido como proyecto de ley para aprobación por el Congreso de la República de Guatemala, el cual tampoco contempla el delito mencionado anteriormente.

## **2.2. Naturaleza jurídica:**

Más de un tratadista coincide en que definir la naturaleza jurídica del delito resulta muchas veces infructuoso en virtud de que los delitos responden a dos elementos: el

tiempo y lugar. Las teorías cambian con el transcurso del tiempo y se adaptan a los cambios sociales dando una respuesta a las necesidades actuales, de tal suerte que lo que en una época se consideraba una conducta ilícita más adelante puede convertirse en un hecho lícito, permitido por la ley. La naturaleza jurídica busca por tanto crear postulados que tengan plena validez tanto en el aspecto temporal como espacial.

Con el fin de crear un marco general que oriente el fin intrínseco del delito fiscal se abordaran las teorías de varios autores con el objeto de establecer brevemente la naturaleza jurídica de este ilícito penal.

En primer lugar el delito fiscal o delito tributario lesiona un patrimonio concreto: el de la hacienda pública, por lo que es válido afirmar que el bien jurídico protegido es el patrimonio del erario público. Ahora bien, el erario público no se protege mediante la norma contenida en el Artículo 273 A, del Código Penal, en virtud de un interés patrimonial individual, sino en consideración a “intereses patrimoniales supra individuales, para cuyo objeto están los delitos contra el orden económico o la economía nacional,”<sup>13</sup> es precisamente el establecimiento de criterios supra individuales el que permite deslindar el delito económico del simple delito patrimonial que lesiona intereses individuales.

Mediante la lesión patrimonial que el delito fiscal ocasiona a la hacienda pública no se produce un menoscabo económico en dicho erario público, sino que además se lesiona el funcionamiento de la intervención del Estado en la economía, limitando la consecución de una serie de fines de carácter económico y social que el Estado persigue con la

---

<sup>13</sup> Rodríguez Mourullo, G. **El nuevo delito fiscal**, pág. 707.



percepción de los tributos. Como típico delito económico, el delito fiscal actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta, el tipo de cambio, la inflación, etc. En consecuencia, con el delito fiscal se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico, es decir que a través del delito fiscal se protege en forma mediata el orden económico.

“En cuanto a delito económico, el delito fiscal lesiona el orden que rige la actividad económica cercenando el equilibrio que tiene que existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico.”<sup>14</sup> Al orden económico así entendido se disciplina toda clase de relaciones económicas, públicas, privadas o mixtas. De ahí la necesidad de distinguir una doble concepción del delito económico: en sentido amplio que es aquella infracción que, afectando un bien jurídico patrimonial individual del Estado lesiona o pone en peligro en segundo término la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. En sentido estricto, sería aquella infracción que lesiona o pone en peligro el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país. De esto se confirma que el delito fiscal es un delito económico en sentido estricto, así mismo es “un delito pluriofensivo”.

El legislador trata de proteger en primer lugar el patrimonio del erario público y tutela en forma indirecta la integridad del orden económico. Desde el punto de vista del derecho comparado son muchas las legislaciones que contemplan al delito fiscal dentro de la ley penal. Entre ellas se pueden mencionar la española en la que este delito está contenido en el propio Código Penal y la mexicana que lo contempla dentro del Código Fiscal como

---

<sup>14</sup> Martínez Pérez, Carlos. **El delito fiscal**, pág. 211.

ley especial y con carácter de ley penal. Cabe aclarar que en estos países no existe un precepto constitucional que prohíba la prisión por deuda, que es óbice en nuestro medio legislativo, lo que hace a la Carta Magna guatemalteca, singular en ese aspecto.

Por otra parte, los autores guatemaltecos De León Velasco y De Matta Vela, afirman "el *ius puniendi* es una facultad que corresponde única y exclusivamente al Estado que como ente soberano debidamente organizado tiende a la protección de ciertos valores que son indispensables para el desarrollo y la convivencia social; cuando esa serie de valores humanos, materiales y morales son elevados a "categoría jurídica" por parte del órgano estatal destinado para ello (Organismo Legislativo), es cuando trasciende en el derecho penal como bienes o intereses jurídicamente protegidos o tutelados por el Estado, encontrando todos ellos acomodo en cada una de las figuras de delito que encierran todos los códigos penales del mundo, por tal razón recibe el nombre de "bien jurídico tutelado en el delito", que doctrinariamente se conoce como el objeto jurídico, o el objeto de ataque en el delito."<sup>15</sup>

Los mismos autores al referirse a la importancia del bien jurídico tutelado para la constitución de las figuras delictivas, señalan que "todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido (un objeto jurídico), lo que no ocurre en el objeto material [...] cuando se dice "bien jurídicamente protegido", se está advirtiendo que no se trata de proteger la mera lesión o puesta en peligro de cualquier clase de bien como tal, sino sólo cuando el mismo está elevado a categoría jurídica por parte del Estado. Desde otro punto de vista el objeto jurídico protegido por la norma penal y que resulta lesionado o puesto en

---

<sup>15</sup> De León Velasco, Héctor Aníbal y De Matta Vela, José Francisco. **Curso de derecho penal guatemalteco**, pág. 224.

peligro por el sujeto activo, sirve como elemento directriz de ordenación de las figuras delictivas o tipos penales dentro de un Código Penal sustantivo en su parte especial, tal es el caso de nuestro Código Penal vigente en el cual las figuras delictivas están agrupadas atendiendo al bien jurídico protegido.”<sup>16</sup>

Los mencionados autores enumeran los Títulos del I al XV del Libro II del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, recalcando la importancia evidente que reviste el bien jurídico tutelado, no sólo como objeto jurídico del delito, sino como elemento ordenador de las figuras delictivas en los diferentes códigos penales que parten del valor jurídico que el Estado protege en la norma penal para estructurar adecuadamente el derecho penal sustantivo en su parte especial.

Al referirse estos autores a la definición del bien jurídico protegido o tutelado en el delito, objeto jurídico u objeto de ataque como también suele llamársele en la doctrina, lo definen como “el interés que el Estado pretende proteger a través de los distintos tipos penales, interés que es lesionado o puesto en peligro por la acción del sujeto activo, cuando ésta conducta se ajusta a la descripción legal.”<sup>17</sup> Con lo anterior se establece que el objeto jurídico del delito es el bien jurídico que el hecho punible lesiona o pone en peligro, es decir el concreto valor elevado a su categoría de interés jurídico individual o colectivo de orden social, protegido en el tipo legal.

En cuanto al interés protegido, referido específicamente al delito fiscal, el autor español Martínez Pérez sostiene que “si el motivo de la criminalización del delito fiscal es la

---

<sup>16</sup> **Ibid.**, pág. 225.

<sup>17</sup> **Ibid.**, pág. 226.

defensa del orden económico, el traslado de este delito al título relativo a los delitos contra el orden socioeconómico, es un acierto indudable.”<sup>18</sup>

“De ahí que se hayan incluido en el título algunos delitos que, aun afectando a un bien jurídico individual patrimonial, lesionan o ponen en peligro la confianza del público en las prácticas comerciales y en el funcionamiento de la intervención estatal en la economía. Pero, al lado de las figuras delictivas que atentan contra el orden económico en el sentido expuesto, aparecen otros que poseen, más allá de su sentido económico una evidente significación social (delitos laborales, urbanísticos, etc.), lo que justifica la rúbrica de delitos contra el orden socioeconómico.”<sup>19</sup>

Por la incursión del delito fiscal dentro de este título, el mismo puede ser considerado como un delito económico en sentido estricto, ya que con él se pretende proteger el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país. El delito fiscal atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas, causando un efectivo perjuicio patrimonial en las arcas del erario público.

Por ello, el proyecto de Código Penal sitúa también, acertadamente, este delito en el capítulo VII, cuya rúbrica reza: “De los delitos contra la hacienda pública”; capítulo en el que se inserta un nuevo delito: el delito de obtención ilícita de subvenciones y de cambio indebido del destino de las mismas, sustancialmente idéntico al delito fiscal y políticamente necesario si se tiene en cuenta la trascendencia que tales hechos tienen en

---

<sup>18</sup> **Ob. Cit**; pág. 397.

<sup>19</sup> **Ibid.**, pág. 398.

el contexto de la planificación económica del país y la imposibilidad técnica de ser subsumidos en el tipo del delito fiscal.

Ahora bien, que la sistemática del proyecto de Código Penal Español en torno a este punto sea loable, no implica que la inclusión del delito fiscal en el Código Penal sea la solución más satisfactoria. Dado el carácter específico de esta materia, se cree que este habría sido el momento oportuno para acometer la regulación de una ley especial en la que, al lado de las infracciones tributarias de índole administrativa, se detallasen aquéllas otras susceptibles de ser elevadas a la categoría de delito, como es el caso de la legislación mexicana.

Afirma Martínez Pérez, “como apunta Gómez Benítez, al referirse al delito fiscal en sus notas para una discusión: en base a la especificidad de ciertas conductas incriminadas en el proyecto (citado) como delitos contra el orden socioeconómico la posibilidad de regularlas o complementarlas en leyes específicas.”<sup>20</sup>

### **2.3. Definición:**

El vocablo "defraudación" es muy amplio y comprende diversos actos que caen dentro de las actividades ilícitas.

Genéricamente la defraudación implica un perjuicio económico. La defraudación, en un sentido amplio, se puede afirmar que comprende cuantos perjuicios económicos se infieren abusando de la mala fe. En un sentido más restringido se puede definir la

---

<sup>20</sup> **Ob. Cit;** pág. 399.

defraudación como el delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los impuestos públicos.

De conformidad con lo que establece el Artículo 273 A del Código Penal de Guatemala "Comete delito de defraudación tributaria quien deliberadamente:

- a)** Omite presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza a que estuviere obligado de conformidad con la ley.
- b)** Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros.
- c)** Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos.
- d)** Omite la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deben hacerlo o facture con menor valor al precio real de la venta con la misma intención.
- e)** Por la razón del cargo que ocupa, omite la emisión y entrega al contribuyente de algún ingreso fiscal, el comprobante debidamente autorizado.
- f)** Utilice mercadería, bienes productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos de los que le correspondan conforme a tales exenciones o franquicias.

El autor de este delito será sancionado con prisión de dos a seis años y multa igual al monto del impuesto omitido. En caso de personas jurídicas además de las responsabilidades aplicables a sus representantes legales, de conformidad con el Artículo 38 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, se impondrá una multa equivalente al monto del impuesto omitido.

Cuando se repita la defraudación por personas jurídicas por más de dos veces en un mismo período fiscal, se impondrá la multa que ha quedado señalada y el cierre temporal de la empresa por los plazos que establece el Código Tributario.”

## **2.4. Elementos.**

### **2.4.1. Elemento objetivo.**

#### **a. Presupuesto:**

De la redacción del Artículo 273 A del Código Penal hay que inferir que la acción constitutiva del delito fiscal requiere necesariamente un presupuesto: la previa existencia de determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la administración. Esto es que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal.

#### **b. Conducta típica:**

La primera cuestión que se le plantea al intérprete es, pues, ¿qué ha de entenderse por defraudación? cabe preguntarse si el concepto de defraudación debe ser construido desde la esfera del derecho tributario, con base en la noción de las infracciones de defraudación o si por el contrario debe ser elaborado desde una perspectiva jurídico penal. Siendo que este tipo de delito se encuentra regulado en el Código Penal, el punto de vista que debe prevalecer es precisamente el jurídico penal. Cabe hacer la salvedad que este punto de vista nos lleva a otros problemas derivados de que el "delito fiscal" no es el único "delito de defraudación" sino que existen otros tipos de delito que caen en esta esfera.

Es necesario pues, precisar los elementos que diferencian al delito tributario de otros delitos de defraudación como la estafa, en donde el engaño es el elemento nuclear de este tipo.

Aún cuando subsisten dos corrientes en torno al significado de la palabra fraude que en el derecho clásico se equiparó al dolo, más recientemente los tratadistas coinciden en que en el fraude coexisten tanto el engaño (sentido objetivo) como la intención de engañar (sentido subjetivo) lesionando un interés ajeno jurídicamente protegido. En nuestra legislación se da una especial relevancia al sentido subjetivo que es la intención de engañar al expresar en el Artículo 273 A “comete delito de defraudación quien deliberadamente...” o sea quien con intención, materialice cualquiera de los supuestos que la ley contempla. Esto se confirma con lo expresado en el numeral 3 del citado Artículo donde establece que comete este delito quien “induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos.”

El elemento que distingue al delito fiscal de los demás delitos de defraudación que contempla la legislación penal es precisamente el bien jurídico tutelado, la protección del orden económico ya que en los demás delitos el bien jurídico protegido es el patrimonio individual. Es por esta razón que se considera que la sola omisión de presentación de las declaraciones, a que se refiere el numeral 1 del Artículo 273 A, no constituye delito ya que esta conducta cae dentro de la esfera del incumplimiento de deberes fiscales pero no integra el tipo delictivo en tanto no se tenga la intención de “engañar a los órganos de la administración tributaria”, por una parte y por la otra, en tanto no se ocasione un perjuicio al fisco, situación que se analiza más adelante.



### **c. Los sujetos del delito.**

#### **a) El sujeto activo:**

Al analizar el aspecto relativo al sujeto activo, cabe hacer algunas consideraciones “aquí se plantea si el sujeto activo del delito fiscal puede ser cualquier persona o, si por el contrario, únicamente lo pueden ser el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida,”<sup>21</sup> dependiendo de las modalidades que plantea el precepto que pueden resumirse a dos: la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales.

Respecto de los terceros cabe aclarar que no se trata del deudor sino de una tercera persona. Se aparta del criterio general de que es el "deudor tributario" quien comete el delito, entonces los sujetos activos del delito, al tenor del Artículo 38 del Código Penal pueden ser los directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de una persona jurídica, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste, aun cuando no tengan la condición de deudores tributarios o beneficiarios fiscales sino la sociedad o empresa que administran.

Sujeto activo entonces, puede ser cualquiera que esté en condiciones fácticas de defraudar a la hacienda mediante elusión de impuestos o disfrute de ventajas fiscales que conciernen a cualquier otro, aun cuando no se trate de las sociedades o empresas a que se refiere el último párrafo del Artículo 273 A del Código Penal en este caso son sujetos activos cualquier persona que lleve a cabo la defraudación ya sea en su provecho o en el

---

<sup>21</sup> Pérez Martínez, **Ob. Cit**; pág. 296.

de terceros. La normativa guatemalteca sigue esta corriente doctrinaria ya que en el Artículo 773 B, cuyo epígrafe se refiere erróneamente al agravante específico, involucra a los profesionales, funcionarios, empleados públicos, depositarios, cuya inclusión se considera un acierto.

En lo que atañe a la elusión del pago de impuestos es sujeto activo del delito fiscal el deudor tributario, en este caso puede ser solo el contribuyente, el sustituto del contribuyente, agentes de retención o el responsable del tributo, quedando claro que el responsable del tributo es un auténtico deudor fijado por ley, en nombre propio y obligado al cumplimiento de una prestación igual a la del contribuyente o sustituto. El delito fiscal es un delito especial porque no toda persona puede ser sujeto activo, limitándose el círculo de autores a determinadas personas.

El tipo penal requiere cualidades especiales en el sujeto activo: la condición de deudor tributario o la de titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida, como se señala en el numeral seis del Artículo 273 A, antes referido; se refiere entonces a la utilización de mercaderías, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias, para fines distintos de los que le correspondan conforme a los mismos, de tal suerte que esto nos permite establecer fehacientemente que quien induce a error al fisco mediante la falsificación de documentos contables para obtener un beneficio fiscal, comete el delito de defraudación tributaria, que ha sido ampliamente discutido con anterioridad.

Se trata además de un delito especial propio en el sentido de que el delito fiscal no tiene correspondencia con un delito común y de que la calidad especial del sujeto es

determinante para la existencia del delito de tal forma que, faltando la misma, el hecho sería atípico.

Finalmente, el delito fiscal no es un delito de propia mano, porque no recoge las acciones de determinados sujetos naturalmente seleccionados sino que se refiere a “sujetos jurídicamente determinados.” “En el delito fiscal se sanciona únicamente a aquellos sujetos que se encuentran vinculados a la administración por una determinada relación jurídica, configurada por el derecho tributario y consistente en la previa existencia de una obligación tributaria o en la concesión de un beneficio fiscal.”<sup>22</sup>

De las repercusiones que en materia de responsabilidad de coautores y partícipes se derivan de la inteligencia del delito fiscal como un delito especial propio, así como en los casos en los que el sujeto activo es una sociedad, entidad o empresa o bien aquél que induce a la comisión del delito.

#### **b) El Sujeto Pasivo:**

Aunque se personalice siempre el sujeto pasivo del delito, en ciertos delitos como el de defraudación tributaria, no hace sino trasladarse a la colectividad, en alguno de sus grados como la sociedad, el Estado o el Municipio, en el delito fiscal, el titular de ese bien jurídico protegido es la sociedad, la cual, tal como lo preceptúa el Artículo uno de la Constitución Política de la República de Guatemala y el Artículo uno del Código Municipal, está convertida o materializada en el Estado y en el Municipio, toda vez que limita la capacidad del Estado de ejecutar las obras o prestar los servicios básicos para la

---

<sup>22</sup> Quintero Olivares, G. **Los delitos especiales y la teoría de la participación**, pág. 391.

existencia humana, entiéndase salud, educación, seguridad, etc. a los que está obligado y que el contribuyente espera como contraprestación, afectándose con ello la economía nacional como anteriormente se analizó.

En este sentido el sujeto pasivo será el Estado que en dicha relación es el sujeto activo de la obligación tributaria y acreedor de la prestación pecuniaria que ésta conlleva, por lo tanto pasa a convertirse en el sujeto pasivo del delito fiscal.

#### **2.4.2. Elemento subjetivo:**

De lo anterior se desprende que el elemento subjetivo de este delito es el ánimo de lucro, aun cuando en el texto de la ley no aparece en forma explícita, el ánimo de lucro ilícito comprendido en el verbo defraudar que es el elemento nuclear de esta figura, constituye el elemento subjetivo. Este ánimo de lucro consiste en la falta de pago o sea el impago de una deuda tributaria.

En el no ingreso de las cantidades debidas por el contribuyente al acreedor de la obligación tributaria, que es el fisco, el agente obtiene un lucro que trata de conseguir precisamente por medio de la elusión de impuestos y además por medio del disfrute ilícito de beneficios fiscales, como en el caso de los exportadores que gozan de un régimen especial que consiste en la devolución en efectivo del crédito fiscal que han acumulado durante determinado periodo impositivo; lamentablemente estos supuestos no provocan una pena privativa de libertad personal, en nuestra realidad legislativa, pues como antes se acotó, constitucionalmente no puede haber prisión por deuda.

Cabe resaltar que la legislación tributaria si hace referencia a la deuda tributaria. A manera de ejemplo se citan los Artículos 37, 40, 45 y 98 del Código Tributario en donde específicamente se señala al deudor tributario, lo que confirma que en estos no sería aplicable la sanción de prisión, en virtud de la primacía que tiene el precepto constitucional que tiene sobre las normas de orden común y en aplicación del principio "in dubio pro contribuyente" señalado en el Artículo cinco del referido Código Tributario.

## **2.5. El bien jurídico tutelado.**

Previo a abordar lo relativo al bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria, merece hacer nuevamente mención al defectuoso encaje sistemático al ubicarlo en el título relativo a los delitos contra el patrimonio. En principio es correcta la afirmación de que se trata de un delito contra el erario público. Esta caracterización excesivamente genérica, requiere una restricción que permita dar una connotación más precisa al bien jurídico tutelado. Partiendo del "principio de la unidad del ordenamiento"<sup>23</sup> y con base en el derecho tributario se interpreta que la obligación tributaria *strícto sensu* es, el pago del tributo.

El delito fiscal precisa la existencia de un resultado dañoso para el erario público, por lo que será necesario que la defraudación llegue efectivamente a producirse para que el delito se considere consumado. "La existencia de falsedades o anomalías contables o en la facturación respectiva no pertenece al tipo de injusto sino que se trata de una

---

<sup>23</sup> Martínez Pérez, **Ob. Cit**; pág. 201.

presunción ejemplificativa de dolo”<sup>24</sup>, puesto que como he insistido a lo largo del presente trabajo de tesis se establece sin lugar a duda en el delito de defraudación tributaria la intención previa de causar un daño a la administración tributaria, sumado a que nuestro país ofrece las mejores condiciones para que este delito se pueda consumir de manera sencilla en vista de la falta de mecanismos eficaces de control de las exportaciones y facturación, temas que serán tratados más adelante en esta investigación.

El delito puede cometerse a través de falsedades pero ello no implica que se trate de un delito de falsedad ya que existen otras defraudaciones, por ejemplo las estafas que también se pueden cometer por medio de falsedades, y ello no supone su conversión en delito de falsedad. Tampoco la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la administración, son de necesaria concurrencia para la integración del tipo delictivo, siendo únicamente un indicio del ánimo de defraudar. De lo anterior se colige que el “centro de gravedad” no reside tanto en el medio para conseguir la defraudación, cuanto en el resultado propiamente dicho.

El delito fiscal no es un delito contra el patrimonio o la propiedad en el sentido jurídico penal atribuido a estos términos. En conclusión, a la vista del bien jurídico protegido cabe afirmar que de optar por la inserción de esta tipicidad en el Código Penal el lugar idóneo sería en el título relativo a los delitos contra la economía nacional.

---

<sup>24</sup> Bajo Fernández, M. **El derecho penal económico**, pág. 556.

## 2.6. Comisión del delito.

### a) Iter criminis:

De conformidad con el Artículo 13 del Código Penal “el delito es consumado cuando concurren todos los elementos de su tipificación.” En el delito fiscal, el instante consumativo se sitúa en la defraudación, esto es, en el momento en que se ocasiona el perjuicio patrimonial a la hacienda pública. Ahora bien, en el delito fiscal el momento consumativo no es fácilmente identificable ya que no es tan sencillo precisar el instante en el cual se ocasiona el perjuicio a la administración tributaria.

Al respecto Rodríguez Mourullo considera que “en el supuesto de la elusión del pago de impuestos la consumación debe ir referida al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso, y en el supuesto del disfrute ilícito de beneficios fiscales al momento en el que se obtiene la aplicación de la ventaja fiscal.”<sup>25</sup> Bajo Fernández ha subrayado, “el momento hábil para el ingreso y el de aplicación de la ventaja fiscal suponen la existencia de una obligación tributaria exigible”<sup>26</sup> por lo cual es necesario que se haya producido la liquidación provisional o definitiva. Añade este autor que es necesario que se haya producido la liquidación definitiva, sin embargo con la concurrencia de la liquidación provisional la obligación tributaria ya es exigible. Esta posición, lleva a situar el momento consumativo del delito fiscal una vez que se haya producido la liquidación.

---

<sup>25</sup> Ob. Cit; pág. 726.

<sup>26</sup> Ob. Cit; pág. 573.

En este caso se da por aceptada la tesis de que la obligación tributaria nace con la liquidación. El hecho imponible genera meramente un deber de declarar. En las teorías sobre el nacimiento de la obligación tributaria el principio de nacimiento ex-lege (doctrina mayoritaria) de la obligación tributaria ha concedido a la liquidación un valor meramente declarativo de la existencia de dicha obligación. Aunque esta tesis que sitúa el nacimiento de la obligación tributaria exclusivamente en el hecho imponible (teoría declarativa) tampoco sea unánimemente aceptada.

Si admitimos con la doctrina mayoritaria, que en nuestro derecho positivo, la realización del hecho imponible previsto en la ley fiscal origina el nacimiento de la obligación tributaria no se encuentra obstáculo alguno para situar el instante consumativo después de practicarse la liquidación.

De ahí que se evidencie la necesidad de concurrencia de la liquidación provisional o definitiva para la consumación del delito fiscal, pues sólo después de haber sido efectuada podrá la administración exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y estará el deudor en condiciones de cumplirla mediante el ingreso de su importe líquido en las arcas de la hacienda pública, sólo, por consiguiente, a partir de este momento podrá, a juicio del sustentante, entenderse que se ha producido el efectivo perjuicio patrimonial al erario público.

En materia de consumación debe tenerse en cuenta que el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribirá entre cinco a ocho años.



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

**b) Determinación de la obligación tributaria:**

Según el Artículo 103 del Código Tributario “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”

**Determinación de oficio:**

La administración tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le correspondan y además en los casos en que el contribuyente o responsable omita la presentación de la declaración, o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria.

Sin embargo, previamente a la determinación de oficio la administración tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas fijando para ello un plazo de treinta días hábiles, prorrogables por igual tiempo, una sola vez.

Si transcurrido el plazo o su prórroga el contribuyente o responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la

determinación de oficio del impuesto y si procediere, de los intereses y multas correspondientes sobre base cierta o presunta conforme a este Código (Artículo 107 Código Tributario).

**c) Cumplimiento:**

Según el Artículo 104 del Código Tributario: “Terminada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la administración.”

**d) Prescripción:**

“Plazos: El derecho de la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidez, intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes, vence en un plazo de cinco años” (Artículo 47 Código Tributario).

**e) Prescripción especial:**

“No obstante lo establecido en el párrafo anterior el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria” (Artículo 48 Código Tributario).

**f) Cómputo de los plazos de la prescripción:**

“[...] se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.” (Artículo 49 Código Tributario).

Del contenido de los anteriores Artículos y su respectiva concatenación con la doctrina mayoritaria, se infiere que la liquidación a que hace referencia esta doctrina equivale a la

determinación de la obligación tributaria establecida en nuestra ley vigente y que la consumación del delito de defraudación tributaria se produce con el vencimiento del plazo para cumplir con la obligación de pagar el tributo, o sea que es el momento mismo en que se causa el perjuicio patrimonial al erario público, al no percibir éste los ingresos en concepto de tributos a que tiene derecho.

## CAPÍTULO III

### **3. Análisis del debito fiscal, crédito fiscal y el procedimiento de devolución de este último desde su creación a la fecha.**

A lo largo de su vigencia la ley tributaria en Guatemala ha sufrido varias reformas, de tal suerte que se hace necesario el estudio de la evolución que ha tenido la misma desde su creación a la presente fecha, este título contiene un estudio exhaustivo acerca de las referidas reformas al Código Tributario.

#### **3.1. Análisis del crédito y débito fiscal.**

##### **3.1.1. Definiciones y regulaciones establecidas en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala sin reformas, vigente del 1 de julio de 1992 al 31 de diciembre de 1994.**

###### **a. Definición de débito fiscal:**

Conforme el Artículo 14 de la ley en mención, se entiende como débito fiscal a la “suma del impuesto cargado por el contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.”

###### **b. Elementos y características del débito fiscal:**

Analizando esta definición, el débito fiscal se encuentra constituido por la suma del Impuesto consignado por el contribuyente vendedor en cada una las facturas o

documentos equivalentes de venta que emita durante el periodo impositivo señalado en la ley o el que corresponda a la entrega de mercancías o prestación de servicios no personales realizados en dicho período, que ha percibido o cargado a sus adquirentes en el mercado interno. Cuando la diferencia entre el débito y el crédito fiscal durante el periodo impositivo es positiva, el contribuyente debe pagar ese importe a la administración tributaria como débito fiscal, en el momento de la presentación de la respectiva declaración jurada.

**c. Crédito fiscal:**

El Artículo 15 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala sin reformas, define al crédito fiscal como “la suma del Impuesto al Valor Agregado cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo periodo.”

**d. Elementos y características del crédito fiscal:**

Conforme la definición anterior, el contribuyente genera crédito fiscal en cada una de sus compras e importaciones realizadas en un mes. En consecuencia, se reconocerá crédito fiscal sobre bienes finales, intermedios y otros insumos incorporados o utilizados en la producción, comercialización y administración de mercancías o servicios personales gravados, incluyendo el referente a bienes de consumo duradero y de capital, empleados por las empresas inscritas como contribuyentes en sus actividades mercantiles.

Adicionalmente, forma parte del crédito fiscal, cuando proceda, el saldo del impuesto a favor del contribuyente reconocido por la administración tributaria, originado con motivo de su última declaración jurada, así como el que resulte de la aplicación de las constancias de exención normadas por el Artículo nueve de la Ley, y que deben entregar aquellas

personas que se encuentran exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por la misma, y que deben entregar a quien les venda o preste un servicio.

Por otra parte, si en un período el contribuyente efectuó más compras que ventas, y por lo tanto, generó más crédito fiscal, la administración tributaria deberá reconocer esa suma como un saldo de impuesto a favor del contribuyente, el cual podrá compensar contra débitos fiscales hasta agotarlo.

**e. Improcedencia del crédito fiscal:**

Por su parte, el Artículo 16 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala sin reformas, establecía que “el crédito fiscal no procedía por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que no se apliquen a actos no gravados o a operaciones exentas por la propia ley, o que no guarden relación alguna con la actividad económica del contribuyente, salvo prueba contraria.”

Bajo este concepto, únicamente el Impuesto al Valor Agregado pagado en la compra de bienes o utilización de servicios que se encuentren gravados con este impuesto y que adicionalmente, tengan relación con la actividad económica a que el contribuyente se dedica, puede ser reclamado como crédito fiscal. El párrafo “salvo prueba contraria”, evidencia el derecho de la administración tributaria a considerar el Impuesto al Valor Agregado reclamado como crédito fiscal por el contribuyente como improcedente, teniendo en este caso el contribuyente, el derecho a evidenciar la relación del bien adquirido o el servicio prestado con su actividad económica, y por lo tanto, la procedencia del IVA pagado como crédito fiscal.

**3.1.2 Definiciones y regulaciones establecidas en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, modificado por el Decreto 60-94 del mismo Congreso, vigentes desde el 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1996.**

**a. Definición, elementos y características del débito fiscal:**

El Artículo 14 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala no fue alterado mediante las modificaciones introducidas a la ley del IVA por el Decreto 60-94 del mismo Congreso, consecuentemente, la definición de débito fiscal establecida en la ley del IVA vigente del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1996, continuó siendo “la suma del impuesto cargado por el contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.”

**b. Definición, elementos y características del crédito fiscal:**

Asimismo, el Artículo 15 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala tampoco fue reformado por el Decreto 60-94 del mismo Congreso, por lo que la definición de crédito fiscal continuó siendo “la suma del IVA cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo periodo.”

**c. Regulaciones en cuanto a la improcedencia del crédito fiscal:**

A pesar de que las definiciones de débito y crédito fiscal no fueron modificadas, si fue modificado el Artículo 16, el cual establece la procedencia del crédito fiscal.

Al respecto, la nueva norma, vigente del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1996, establecía improcedente como crédito fiscal, todo el IVA pagado por el contribuyente en la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se apliquen a actos no gravados o a operaciones exentas por la propia ley del IVA o que no

tengan relación directa con el proceso de producción, distribución y venta del contribuyente. Agrega dicha norma que tampoco procedía el crédito fiscal por la importación de bienes de capital o activos fijos que no tengan relación directamente vinculada con el proceso de producción, distribución y venta del contribuyente, o la prestación de servicios.

Al respecto, el Artículo 16 relacionado establecía que “el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital o activos fijos que no generen derecho a crédito fiscal, formará parte del costo de adquisición de los mismos, y como tal, se depreciará conforme la Ley del Impuesto Sobre la Renta.”

Es de hacer notar que el primer párrafo del Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado modificada, en otras palabras, define nuevamente como improcedente el reclamo como crédito fiscal del IVA pagado en compras de bienes o servicios que no tengan una relación directa con la actividad económica del contribuyente, al establecer que “el mencionado impuesto debe relacionarse directamente con el "proceso de producción, distribución y venta", siendo dicho proceso, la actividad económica de cualquier persona.”

Adicionalmente, aclara la imposibilidad de reclamar el Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de activos fijos como crédito fiscal, cuando éstos activos fijos no se relacionan con el "proceso de producción, distribución y venta" del contribuyente. Esta definición es muy subjetiva, pues dejaba a criterio de la administración tributaria, el considerar cuando un activo fijo o una compra de bienes o servicios, se relacionaba o no,



con el proceso de producción, distribución y venta del contribuyente.

Bajo esta premisa, fueron formulados muchos ajustes al crédito fiscal reclamado por los contribuyentes, aduciendo que el Impuesto al Valor Agregado pagado en la mayor parte de sus compras no procedía su reclamo como crédito fiscal, al no tener los bienes o servicios adquiridos, a criterio del fisco, relación con el proceso productivo del contribuyente, situación que dio lugar a muchos inconvenientes, irregularidades y molestias por parte de estas personas.

**3.1.3. Definiciones y regulaciones establecidas en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, modificado por el Decreto 142-96 del mismo Congreso, vigentes desde el 1 de enero de 1997 a la fecha.**

**a. Definiciones, elementos y características del débito fiscal y crédito fiscal:**

Al igual que el Decreto 60-94, las modificaciones a la Ley del IVA introducidas por el Decreto 142-96 dejaron vigentes las definiciones de débito fiscal y crédito fiscal establecidas originalmente, al no ser modificados los Artículos 14 y 15 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

**b. Procedencia del crédito fiscal:**

Sin embargo, el Decreto 142-96 del Congreso de la República de Guatemala nuevamente modificó el Artículo 16 de la Ley del IVA cambiándole inclusive el epígrafe, al eliminar la frase “Improcedencia del crédito fiscal”, por la frase “procedencia del crédito fiscal”, dándole un matiz afirmativo a la norma. Al respecto, el Artículo 16 reformado establece “que procede el derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de

bienes y la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por la ley, que constituyan costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas del contribuyente, salvo prueba en contrario.”

La presente norma difiere de la derogada en los siguientes aspectos:

- Se debe entender como “fuente productora de rentas” la actividad económica del contribuyente, necesaria para la obtención de ingresos afectos o gravados.
- Todo el IVA pagado por el contribuyente en la compra de bienes o servicios que sean necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas, puede ser reclamado como crédito fiscal.
- La carga de la prueba en cuanto a la improcedencia del crédito fiscal se encuentra a cargo de la administración tributaria, quien al momento de declarar improcedente un reclamo de crédito fiscal, deberá probar las razones por las cuales considera que la compra del bien o servicio que dio lugar al reclamo del mismo no es suficiente para producir o conservar la fuente productora de rentas.

Como se puede ver, los conceptos de débito fiscal y crédito fiscal no han variado con las distintas reformas sufridas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente desde 1992, y por lo tanto, continúan siendo utilizados y prevalecen actualmente dentro del proceso de revisión a las empresas contribuyentes por parte de la administración tributaria, lo que básicamente indica que el bien o servicio que haya sido adquirido por el contribuyente y que sea necesario para producir o generar renta, debe ser aceptado por la administración tributaria como crédito fiscal, el cual se podrá reclamar al fisco.

### **3.2. Análisis del reporte y devolución del crédito fiscal conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado desde su creación y cada una de sus reformas.**

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente desde julio de 1992 a la fecha, el crédito fiscal se reporta de la misma manera. Esto significa que, a pesar de las dos modificaciones sufridas por la ley, a la fecha, el procedimiento para reportar el crédito fiscal ante la administración tributaria no ha sufrido cambios significativos.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a la fecha, se le denomina IVA al porcentaje o monto de valor adicional del 12% sobre el precio de venta determinado por las empresas, que toda persona individual o jurídica debe pagar por cualquier acción comercial que realice dentro del territorio nacional; este porcentaje debe de estar incluido en el precio que se consigne en la factura o documento equivalente que se extienda.

Al realizar cada venta o prestación de servicio, como indiqué anteriormente, se genera débito fiscal, y en cada operación de compra o adquisición de servicios, se origina un crédito fiscal. Para que estas operaciones tengan validez ante la administración tributaria, deben ir amparadas con la factura legal o documento equivalente, es decir, un documento autorizado para su impresión por la mencionada administración.

Todo contribuyente al realizar sus operaciones de venta o al prestar servicios, genera un impuesto a favor del fisco, debiendo sumar mensualmente dicho impuesto según las fechas de los documentos emitidos por su empresa, para así formar lo que se conoce como crédito o débito fiscal por Impuesto al Valor Agregado. De lo anterior se

deduce que si el IVA cobrado en las operaciones de ventas es superior al IVA generado en las operaciones de compra, se produce débito fiscal a favor del fisco, y el contribuyente debe hacerlo efectivo en las cajas fiscales del Ministerio de Finanzas Publicas o en las ventanillas bancarias autorizadas para el efecto por el gobierno para la recaudación de los impuestos.

Por otra parte, todo contribuyente al momento de realizar una compra de mercancías o le sea prestado un servicio, genera un impuesto a su favor, los cuales debe sumar en forma mensual, según la fecha de los documentos que amparen dichas operaciones, siendo esta suma lo que se conoce como crédito fiscal.

Ya determinado el monto del débito y el crédito fiscal, el contribuyente debe proceder a realizar la operación de resta entre ambos para poder determinar si en el periodo mensual que está operando, debe pagar IVA al fisco, o si por el contrario, le queda un crédito fiscal para aplicar al siguiente periodo mensual de operaciones de su empresa. En otras palabras, al realizar la operación matemática de resta entre el IVA pagado y el IVA cobrado, si se pago de más en las operaciones de compra realizadas por el contribuyente en un periodo mensual de lo que se cobro, en las operaciones de venta del mismo periodo mensual, el resultado es lo que se denomina crédito fiscal, el cual es un impuesto pagado en exceso por parte del contribuyente al fisco, mismo que puede ser objeto de reclamo o recuperación siempre que cumpla con los siguientes requisitos:

- Se encuentre debidamente documentado.
- Que corresponda a compras relacionadas con la actividad económica del contribuyente.

- Que el mismo haya sido originado dentro de un mismo periodo fiscal.

De lo anterior se establece que, el crédito fiscal tiene su origen en todas las operaciones de compra de bienes y adquisición de servicios que realiza una persona o comerciante, ya sea de naturaleza individual o jurídica, y el mismo es recuperable para cada una de las empresas, de manera distinta, dependiendo del giro de operaciones a que se dedique. No obstante lo anterior, es sumamente importante tomar en consideración, siendo esta interpretación válida para todos los decretos que regulan en su tiempo de vigencia la aplicación del IVA si el gasto incurrido y que genero el pago de esta carga tributaria servirá para producir alguna renta sujeta a impuesto.

### **3.2.1. Régimen de devolución del crédito fiscal contenido en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente del 1 de julio de 1993 al 31 de diciembre de 1994.**

El régimen de devolución del crédito fiscal contenido en los Artículos 22, 23, 24 y 25 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala sin reformas, y que estuvo vigente del 1 de julio de 1992 al 31 de diciembre de 1994, se puede resumir de la siguiente forma:

En primer lugar, solamente se reconocería como crédito fiscal el IVA que constara en las respectivas facturas, notas de débito, y en el recibo correspondiente, cuando se tratara de importaciones y compras en el mercado local, en formularios aduaneros por importaciones a nivel del área Centroamericana o en escrituras públicas cuando se tratara de bienes inmuebles y vehículos automotores, siempre que estos documentos se

encuentren a nombre del contribuyente que reclame el crédito, y se encuentren registrados en el libro de compras de la empresa.

Adicionalmente el Artículo 16 del mismo decreto (analizado en el capítulo anterior) estipuló que no procedía el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se aplicaran a actos no gravados o a operaciones exentas por la ley, o que no guarden relación alguna con la actividad económica del contribuyente, salvo prueba en contrario.

Lo anterior indica que el crédito fiscal para las empresas contribuyentes se generalizó en su aplicación para todo tipo de gasto que tuviera de una u otra forma relación con la actividad económica de la empresa, no importando si era un gasto administrativo, como aquellos gastos de gerencia, administración al público etc., o bien que fuera un gasto de ventas, como viáticos, gastos de propaganda, etc. Bajo esta premisa, el crédito fiscal que no era recuperable era únicamente el que correspondía a gastos personales del grupo administrativo de las empresas.

Tomando en cuenta los comentarios anteriores, la forma de recuperación del crédito fiscal para aquellos contribuyentes que al finalizar dos periodos impositivos consecutivos hubiesen acumulado, consistía en:

- Solicitar, previa autorización de la Dirección General de Rentas Internas, que el remanente acumulado en dichos periodos se imputara a cualquier clase de tributo que estuviera adeudando el contribuyente, incluso retenciones de impuestos, intereses,

multas y recargos, cuya recaudación correspondía a la Dirección General de Rentas Internas.

- Solicitar que tal remanente le fuera reembolsado por la Dirección General de Rentas Internas, siempre que a esa fecha no estuviera adeudando suma alguna por concepto de los tributos, multas, intereses y recargos a que había hecho referencia.
- Solicitar que se emitiera a su favor uno o varios vales tributarios aplicables al pago de cualquier impuesto o derechos arancelarios, siempre que a esa fecha el contribuyente no estuviera adeudando suma alguna por concepto de los tributos, intereses, multas y recargos a que se hizo referencia. Los vales tributarios fueron emitidos por la Dirección General de Rentas Internas al portador con carácter de negociables, tanto entre los contribuyentes como en operaciones bursátiles en las bolsas de valores acreditadas para operar en el país.

Las solicitudes a que se hace referencia, conforme el Artículo 23 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, debieron ser presentadas por los contribuyentes únicamente en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre de cada año, y la Dirección General de Rentas Internas tenía la facultad de poder rechazar total o parcialmente las solicitudes presentadas. Estos rechazos podían darse en los casos en que existieran ajustes por el IVA, siempre y cuando los mismos estuvieran legalmente notificados al contribuyente, y solamente hasta por el monto de dichos ajustes.

Bajo el régimen en mención, cualquier contribuyente que acumuló crédito fiscal, tenía derecho a solicitar la devolución del mismo ante la Dirección General de Rentas Internas, y en el supuesto de que el mismo no le fuera devuelto en tiempo, plantear un incidente

para la recuperación del mismo ante la autoridad competente.

Adicionalmente, los montos de crédito fiscal no devueltos como corresponde dentro del plazo de 60 días calendario, devengarán intereses por mora a favor del contribuyente. Dichos intereses equivaldrán a la tasa de interés que aplique la Dirección General de Rentas Internas a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora, y su valor se incorporará automáticamente al crédito fiscal del contribuyente.

**a) Régimen especial para los exportadores.**

Los exportadores tenían derecho a la devolución del crédito fiscal conforme los Artículos 24 y 25 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala sin reformas.

Los exportadores referidos en los Artículos citados son aquellos que exportaban productos tradicionales (café, banano y cardamomo), quienes debían pagar únicamente el precio del producto en sus compras, y retener al vendedor el monto del impuesto, debiendo este extender la factura por el total de la venta (precio del producto más el impuesto), y recibir del exportador una constancia de retención por el monto del impuesto retenido por el exportador.

Si el vendedor por cualquier circunstancia no emitía factura, el exportador emitía una factura especial pero no satisfacía el IVA, debido a que el impuesto soportado por el exportador firmaba una parte tanto del débito como del crédito fiscal de este. Debido a esta modalidad, los exportadores de este tipo de productos generaron crédito fiscal a su favor por las compras locales que tuvieron, relacionadas con el proceso de producción de



sus respectivas empresas; no así por la materia prima objeto de exportación, toda vez que el IVA determinado en la compra de las mismas se operó con constancia de retención.

### **3.2.2. Régimen de devolución del crédito fiscal contenido en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1996.**

El Artículo 20 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, fue modificado por el Artículo 11 del Decreto 60-94 del mismo congreso, el cual cobró vigencia a partir del 1 de enero de 1995.

Al respecto, dicha norma establecía que el crédito fiscal debía reportarse en la declaración mensual. Asimismo agregaba que las fechas de las facturas y los recibos de pago de los derechos de importación legalmente extendidos, debían corresponder al mes del período que se liquidaba.

Adicionalmente, establecía que si por cualquier circunstancia el crédito fiscal no se reportaba en el mes correspondiente, éste se podría reportar como máximo en los dos meses inmediatos siguientes. Esta situación ha dado como lugar la aplicación de un criterio erróneo por parte de la administración tributaria, al no aceptar rectificaciones de declaraciones del IVA en las cuales se declare o aumente el crédito fiscal declarado, aduciendo que el mismo "solamente se puede reportar en los dos meses siguientes."

Si bien es cierto este punto no pertenece al presente trabajo de tesis, considero necesario aclarar que el Código Tributario en ningún momento establece que si un contribuyente desea rectificar sus declaraciones de impuestos, tiene un plazo límite para hacerlo. El hecho de rectificar una declaración del IVA dos meses después de haberla presentado, no significa que se esté reclamando el crédito fiscal extemporáneamente. Al contrario, se está cumpliendo con el Artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en mención, al reclamarse el impuesto como crédito fiscal dentro del mes en el cual corresponde hacerlo, razón por la cual, el criterio asumido por la administración tributaria es completamente erróneo y susceptible de ser impugnado por los recursos que el contribuyente afectado considere aplicables; adicionalmente, los contribuyentes tuvieron derecho a la recuperación del crédito fiscal únicamente por los costos y gastos que tuvieran relación directa con el proceso de "producción, distribución y venta de los productos," no así por los gastos administrativos que se realizaran para llevar a cabo la actividad económica de éstos, tal y como se explicó en el capítulo precedente.

En cuanto a la devolución del crédito fiscal, el Artículo 23 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, modificado por el Artículo 13 del Decreto 60-94 del mismo congreso, estableció que únicamente los contribuyentes que se dedicaran a la exportación y/o aquellos que vendan bienes o servicios a personas exentas, tendrían derecho a la devolución del mismo. El procedimiento para la recuperación de dicho crédito fiscal por parte de estas personas era el siguiente:

Los contribuyentes que se dedicaran a la exportación, venta de bienes o prestación de servicios a personas exentas, debían plantear una solicitud de devolución del crédito

fiscal ante la Dirección General de Rentas Internas, entidad que debía emitir la resolución respectiva dentro de los 30 días hábiles siguientes de presentada la solicitud, toda vez que de lo contrario, ésta se tenía resuelta en forma favorable para el contribuyente (silencio administrativo en sentido positivo).

La devolución del crédito fiscal se debía llevar a cabo en efectivo o vales tributarios, los cuales debieron ser emitidos por la Dirección General de Rentas Internas "al portador" y los mismos podrían haber sido negociados o utilizados por el contribuyente para el pago de cualquier carga tributaria o derechos arancelarios.

Asimismo, la Dirección General de Rentas Internas quedó facultada para rechazar total o parcialmente las solicitudes de devolución planteadas por los contribuyentes específicamente en los casos en que existieron ajustes por compras y/o servicios que no correspondieron al proceso de producción, distribución y venta, sino a gastos administrativos de las empresas solicitantes (quedando esta situación a criterio del auditor fiscal que practicaba la revisión).

En el caso de que la administración tributaria no devolviera en tiempo el crédito fiscal solicitado, el contribuyente podría acudir a la vía incidental, ante Juez competente, para que éste procediera a ordenar a la Dirección General de Rentas Internas el reembolso del crédito fiscal. Por su parte, el Artículo 32 transitorio del Decreto 60-94 del Congreso de la República de Guatemala establecía que los saldos de crédito fiscal que los contribuyentes tuvieran acumulados y declarados hasta el último período impositivo inmediato anterior al que coincidiera con el inicio de la vigencia del decreto citado (diciembre de 1994), a

solicitud expresa del contribuyente, podían compensarse contra el Impuesto Sobre la Renta hasta agotarlo. En este caso, el contribuyente no podía trasladar el crédito fiscal para los siguientes períodos impositivos, ni solicitar su aplicación a cualquier otro impuesto.

Por su parte, el Artículo 26 transitorio del Acuerdo Gubernativo 122-95 indicó que los saldos de crédito fiscal acumulados y no devueltos por la Dirección General de Rentas Internas, desde el 1 de julio de 1992 al 31 de diciembre de 1994, a solicitud del contribuyente y a partir del período de imposición de febrero de 1995, podrían devolverse o compensarse mediante cualquiera de las siguientes formas:

- Compensarse contra el pago del Impuesto Sobre la Renta anual o pagos trimestrales, hasta ser agotado. También podría compensarse contra el pago de la cuota anual de empresas mercantiles o con el pago trimestral, hasta agotarse. En estos casos, el contribuyente no pudo trasladar el saldo del crédito fiscal para los siguientes o subsiguientes períodos impositivos del IVA.
- Trasladar el saldo del crédito fiscal acumulado al siguiente período mensual del IVA hasta agotarlo contra sus respectivos débitos. El contribuyente que optara por esta modalidad, no podía compensar el crédito fiscal con otros impuestos, ni solicitar la devolución de dicho saldo.

#### **a) Régimen especial para los exportadores.**

Los Artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fueron derogados por el Decreto 60-94 del Congreso de la República de Guatemala, derogación que obedecía al

hecho de que a partir de la entrada en vigencia de este decreto, únicamente los exportadores (y en el caso excepcional de aquellas personas que vendieran bienes o servicios a personas exentas) tenían derecho a la devolución del crédito fiscal. Sin embargo, violando el Principio de Legalidad contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el Ministerio de Finanzas Públicas, mediante el Artículo 11 del Acuerdo Gubernativo 122-95 se atribuyó facultades legislativas, y estableció un "Régimen especial de devolución a exportadores", el cual supuestamente estuvo vigente del 1 de enero de 1995 al 31 de enero de 1996.

Mediante este régimen, los contribuyentes, previo a que les fuera devuelto el crédito fiscal, debían cumplir con los siguientes requisitos:

- Aplicar al registro del régimen especial de devolución inmediata, proporcionando a la Dirección General de Rentas Internas, la información de ser exportadores habituales, acreditando que el 80% de sus ventas eran destinadas a la exportación.
- Presentar una estimación de sus ventas, y el crédito fiscal trimestral por el período anual de liquidación definitiva autorizado en el Impuesto Sobre la Renta.

Cabe hacer la aclaración que además de ilegal, el sistema indicado no funcionó, pues la administración tributaria en un porcentaje muy bajo, procedió a devolver el crédito fiscal solicitado por los contribuyentes. Cumplidos los requisitos en mención, la Dirección General de Rentas Internas debía proceder a emitir los cheques o vales tributarios para hacer efectiva la devolución, con base en el saldo acumulado del crédito fiscal declarado por el exportador en el último trimestre vencido.

### **3.2.3. Régimen de devolución del crédito fiscal contenido en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente del 1 de febrero de 1997 a la fecha.**

Actualmente y con vigencia desde el 1 de febrero de 1997, el Artículo 10 del Decreto 142-96 del Congreso de la República de Guatemala, reforma nuevamente el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado original (Decreto 27-92 del mismo congreso), indicando la forma de recuperación del crédito fiscal generado por IVA para aquellos contribuyentes que se dediquen a la exportación, siendo ésta la siguiente:

Solamente aquellos contribuyentes que se dediquen a la exportación tienen derecho a la devolución del crédito fiscal, y esta devolución se efectuará en efectivo o con vales tributarios, por períodos mensuales vencidos, conforme el procedimiento establecido en el Artículo 25 del mismo cuerpo legal.

Si al finalizar cada período trimestral o el correspondiente al Impuesto Sobre la Renta (períodos anuales) del exportador, éste todavía tiene un saldo de crédito fiscal a su favor, podrá solicitar a la administración tributaria su devolución, para que ésta, en el plazo de 30 o 60 días hábiles (dependiendo si la solicitud es por trimestre o período anual), verifique la procedencia del saldo de crédito solicitado y emita la autorización, para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, con cargo a la cuenta correspondiente, o bien, la propia administración realice la devolución en vales fiscales.

Si la administración tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, deberá notificar los mismos al contribuyente, y adicionalmente, emitir la autorización respectiva al Banco

de Guatemala, o emitir los vales fiscales correspondientes, por el saldo no ajustado.

Nuevamente el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, modificado por el Decreto 142- 96 del Congreso de la República de Guatemala establece la obligación de la administración tributaria de emitir vales fiscales negociables, útiles para el pago de cualquier carga tributaria, y el derecho del fisco a rechazar cualquier solicitud de crédito fiscal hasta por el monto de ajustes notificados al contribuyente y pendientes de resolución. Asimismo, deja vigente el derecho del contribuyente a que por los saldos de crédito fiscal que no le sea devuelto en el plazo correspondiente, le sean pagados intereses por mora a partir del vencimiento de dicho plazo. Estos intereses se determinarán conforme la tasa que aplique la administración tributaria a las obligaciones de los contribuyentes caídas en mora, su valor se incorporará automáticamente al crédito fiscal del contribuyente y deberá pagarse a su vez mediante vales fiscales.

Adicionalmente, mantiene el procedimiento de cobro mediante la vía incidental de los saldos de crédito fiscal no devuelto como corresponde, devolución que se realizará permitiendo la compensación de dicho crédito con otros impuestos, y cuando ésta no pueda aplicarse, se procederá a la devolución en efectivo o vales tributarios. Es de hacer notar que el derecho a la devolución del crédito fiscal también lo tienen aquellos contribuyentes que vendan bienes o presten servicios a las personas exentas del pago del IVA, el cual deberá ser devuelto por la administración tributaria en efectivo o vales tributarios, por trimestre calendario vencido, dentro de los 60 días hábiles siguientes de presentada la respectiva solicitud. Si ésta solicitud no es resuelta en dicho plazo, aplicará el silencio administrativo positivo, y la petición se entenderá resuelta favorablemente.

**a. Régimen especial para los exportadores contenido en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:**

El Artículo 25 original de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue derogado por el Artículo 14 del Decreto 60-94 del Congreso de la República de Guatemala. Sin embargo, este Artículo fue restituido por el Artículo 11 del Decreto 142-96 del mismo congreso, complementando el régimen especial de devolución del crédito fiscal del IVA a que tienen derecho los contribuyentes que se dediquen a la exportación. Al respecto, el procedimiento necesario para lograr la devolución del crédito fiscal por estas personas, el cual se deberá realizar ante el Banco de Guatemala y/o los bancos del sistema autorizados para tal efecto, es el siguiente:

- Incorporarse al régimen especial de exportadores, presentando a la administración tributaria la documentación que acredite su calidad de exportador y demostrando cualquiera de los siguientes requisitos:
  - Que el 50% o más de sus ventas totales anuales, sean destinadas a la exportación.
  - Que teniendo un porcentaje menor al 50%, no pueda compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que recibe de las ventas locales.
- Solicitar la devolución del crédito fiscal, dentro de los 30 días hábiles siguientes al de la presentación de la declaración del IVA del período al que corresponde su devolución, completando el formulario que proporcionará la administración tributaria ante el Banco de Guatemala, en el cual se incluirá lo siguiente:
  - Nombre o razón social del exportador y su NIT.
  - El monto de la devolución que resulte de aplicar el 90% del crédito fiscal acumulado (siendo éste el porcentaje máximo que se puede solicitar).
  - La designación del banco por medio del cual se solicita la devolución.



- El exportador, en su declaración del período de imposición en que haya recibido la devolución, deberá consignar como débito fiscal el monto de la devolución que le efectuó el Banco de Guatemala, al cual restará el crédito fiscal a la fecha.

Si el débito fiscal resulta mayor que el crédito fiscal, deberá enterar la diferencia como impuesto a pagar. Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la administración tributaria que se lo devuelva al finalizar cada período trimestral o el período de liquidación definitiva anual.

Si al finalizar cada período trimestral o el correspondiente a la liquidación definitiva anual de liquidación del impuesto sobre la renta del exportador, persiste saldo de crédito fiscal a su favor, podrá solicitar su devolución, debiendo resolver la Dirección General de Rentas Internas dentro de los 30 días hábiles, para los períodos trimestrales y 60 días hábiles para los períodos anuales. La petición de devolución se tendrá por resuelta favorablemente si transcurridos los plazos de 30 y 60 días, respectivamente, a partir de la presentación de la solicitud la dirección no emite y notifica la resolución respectiva. Asimismo, cada seis meses (en enero y julio de cada año) debe actualizarse la inscripción ante el registro de exportadores, en una declaración jurada de exportaciones realizadas, que contenga los siguientes datos:

- a)** Detalle de las pólizas de exportación o formularios aduaneros correspondientes, y las facturas comerciales que las respaldan.
- b)** Valor FOB (Free on board) de cada una de las exportaciones por las que se solicitó devolución de crédito fiscal bajo el régimen en mención.

- c)** Detalle de las constancias de liquidación de las divisas conforme la legislación cambiaría vigente.

Cuando un exportador omita la presentación de dicha información, la administración tributaria lo excluirá temporalmente del registro, y consecuentemente, del régimen de devolución del crédito fiscal, hasta que cumpla con el requisito de actualizar la información.

Por su parte, el Banco de Guatemala deberá proceder de la siguiente forma:

- a)** Verificar la vigencia de la inscripción del exportador ante la administración tributaria.
- b)** Comprobado el registro, dentro de los 10 días hábiles siguientes deberá verificar los dos primeros requisitos mencionados en el párrafo precedente.
- c)** Efectuada dicha verificación, procederá a emitir el cheque que cubra el 90% del crédito fiscal acumulado por el exportador.

Es de hacer notar que dentro de los 15 días hábiles siguientes a la finalización de cada mes calendario, el Banco de Guatemala deberá notificar a la administración tributaria de las devoluciones de crédito fiscal realizadas en el mes, consignando el nombre, NIT y monto devuelto por cada exportador.



## CAPÍTULO IV

### **4. La defraudación tributaria y su incidencia negativa en la educación primaria y técnica de Guatemala.**

En la presente investigación se abordó el tema de la situación de la educación primaria y técnica en nuestro país, de esta cuenta he llegado a establecer que no obstante lo analizado y establecido en los capítulos anteriores y de que se han implementado controles tanto aduaneros como de fiscalización de las exportaciones, se han reportado varios casos de defraudación tributaria utilizando como medio, la expedición de facturas que aún siendo validas ante la administración tributaria, ya que han sido autorizadas para el efecto por la referida entidad, los exportadores reportan exportaciones ficticias con lo cual logran engañar al fisco en vista que se aumenta el crédito fiscal a su favor, causando con ello graves daños al país provocando la disminución de los recursos que el estado necesita para impulsar programas de desarrollo nacional.

En el presente trabajo de tesis desarrollé una investigación exhaustiva acerca del problema planteado, pudiendo constatar que existen graves deficiencias en el control de las exportaciones, basado en las estadísticas comerciales oficiales que registran cifras erróneas de los productos vendidos al exterior, lo cual demuestra que los datos reportados de exportaciones en Guatemala, no son reales.

Las cifras revelan lo siguiente: en Guatemala en concepto de exportaciones, el banco central registró en el 2003 US\$ 4,618 millones, mientras que según las estimaciones con cifras de los principales socios comerciales del país, revelan que éstas ascenderían

únicamente a US\$ 2,238 millones, de todo esto se comprueba que existe una diferencia de al menos US\$ 2,380 millones. A esta cifra hay que descontarle US\$ 1124 millones por exportaciones de régimen especial generadas por empresas establecidas en las zonas francas y las maquilas, que no son contabilizadas como tales, sino como un retorno de materia prima transformada al extranjero.

El resto, US\$ 1,255.8 millones serían producto de la doble facturación de los productos nacionales que se exportan al extranjero y que según la Superintendencia de Administración Tributaria, se estima que un porcentaje de al menos el 15% de los casos se dan en la exportación de café a diferentes países del mundo.

Esa doble facturación representa a la larga una pérdida de ingresos para el fisco; sin embargo es difícil detectar la forma en que se lleva a cabo y en que momento, esto como consecuencia de la inexistencia de controles eficaces que permitan una fiscalización efectiva en las exportaciones de estos productos.

Lo anterior se debe en gran parte, a que en Guatemala no existe un control eficiente en lo que respecta a la facturación por venta o exportación de productos al extranjero, permitiendo, en consecuencia la utilización de diversos formularios de facturación entre los exportadores, logrando con ello en la mayoría de los casos, reportar salidas de producto mayores a las reales, consumando con esta acción lo que la legislación penal guatemalteca tipifica como delito de defraudación tributaria, que afecta todas las esferas de desarrollo de los guatemaltecos especialmente a la educación primaria que es pilar fundamental del avance nacional.

Según declaraciones de Norma Bonilla, Fiscal de la Sección de Delitos Económicos del Ministerio Público, son muchas las denuncias que reciben, al mes de noviembre del año dos mil cuatro se investigaron 1,459 casos por delitos de evasión y defraudación tributaria y aduanera contra el Estado, de los cuales un 13% están relacionados con doble facturación en las exportaciones de café ya que han detectado una incongruencia entre el producto que sale del país y el producto que ingresa a los países de destino de estos productos.

La referida funcionaria también afirmó que las pérdidas provocadas al estado por la comisión de este ilícito penal ascienden a la cantidad de 385 millones de quetzales.

Las estadísticas de esa fiscalía indican que el mayor número de denuncias se recibió por el delito de defraudación aduanera, con 806 casos, seguido de contrabando, con 709.

El ilícito que mayor pérdida generó al Estado fue el de defraudación tributaria, con Q190 millones 769 mil 698.

Al mes de noviembre del año 2004 la mayoría de los casos de delitos económicos estaba en proceso de debate público en los tribunales, alcanzando un número de 32 personas detenidas por evasión al fisco. Según revela la presente investigación, sólo el 30% de los casos de defraudación tributaria son detectados y únicamente un 16% de los mismos concluyen con una sentencia favorable al fisco. Para ejercer más control sobre la evasión, es propuesta del sustentante la creación de una agencia especializada que se dedique exclusivamente a la investigación del contrabando, defraudación tributaria y aduanera.

Entretanto, el Gobierno de Los Estados Unidos de Norteamérica, realizó una investigación por posible lavado de dinero, ya que analizan negocios ficticios basados en facturas que justifican el ingreso de dinero, proveniente de Guatemala, cuyo producto nunca llegó a su destino.

Los evasores fiscales son cada vez más creativos a la hora de lavar dinero. Ahora, las autoridades estadounidenses están poniendo sus ojos en exportaciones sospechosas basadas en documentos que amparan la supuesta venta de productos que nunca llegaron a esa nación. Ese es uno de los ejemplos citados por Rachel Fedewa Asesora de Política para Latinoamérica y el Caribe en la Oficina de Delitos Financieros y Financiamiento de Terrorismo del Departamento del Tesoro de Estados Unidos.

La investigación pone en evidencia que las transacciones lícitas están siendo mezcladas con ilícitas, ahí hay un reto especial porque no se puede tomar una acción que pueda perjudicar el comercio legal, Fedewa recordó que las entidades encargadas de combatir el lavado de dinero han mantenido un control en el envío en las exportaciones de productos a este país, pero que no quieren aplicar medidas que puedan causar problemas a los exportadores que sí cumplen con sus obligaciones tributarias y que no participan en operaciones ilícitas.

#### **4.1. Libre comercio:**

La referida asesora explicó que la suscripción de tratados comerciales ha facilitado el tránsito de mercancías, pero al mismo tiempo, han abierto la puerta para que los delincuentes laven fondos. La vigencia de dichos acuerdos es importante para el desarrollo económico, pero, a la vez, surgen más posibilidades de que se abuse de esos

mecanismos, puesto que, una de las posibles formas de hacerlo es falsificar facturas de parte de exportadores e importadores, sin que exista un producto físico exportado a EE.UU.

Carolina Roca, Superintendente de Administración Tributaria de Guatemala, es de la misma opinión, al indicar que esas prácticas han sido frecuentes en Guatemala para evadir impuestos o pedir la devolución del IVA, pero no niega que en algunos casos haya lavado de dinero. Esta funcionaria confirma que exportaciones ficticias sí ha habido, y aunque se han realizado con el fin de que el fisco les reintegre el crédito fiscal no descarta que esa práctica se preste al lavado de dinero.

Por eso fue tipificado como delito en la Ley Anti-evasión, y asegura que si hay dudas en la exportación, lo confirman en el puerto de llegada y cruzan la información con la declaración efectuada al zarpar el barco desde Guatemala. Sin embargo sólo un 12% del comercio internacional es revisado físicamente, lo que se constituye como una deficiencia en vista de que el otro 88% del comercio internacional pasa las aduanas sin ninguna revisión, lo que deja la puerta abierta para la comisión del delito de evasión fiscal.

El efecto directo e inmediato de la evasión tributaria es que impide o al menos altera, cuando es parcial la afluencia de recursos económicos al Estado, indispensables para costear el gasto público. La evasión tributaria produce otros efectos secundarios en relación a lo antes dicho, que también tienen gran importancia y son:

- a. Puede frustrar el propósito del estado de obtener ingresos para el financiamiento de determinados programas, ya sea de educación, salud, seguridad ciudadana, seguridad alimentaria, etc.



- b. Modifica la incidencia del régimen impositivo, ya que afecta en mayor grado a aquellos que por tener una conciencia tributaria mejor cimentada, no evaden el pago de impuestos o a los que no les es posible hacerlo, significa entonces que los daños causados debido a la defraudación tributaria repercuten no sólo en el ámbito económico, sino también en el ámbito social y afecta de manera profunda el desarrollo general de la población, así mismo afecta la conciencia de las demás personas obligadas al pago de sus impuestos llevándolos a un estado de incertidumbre lo cual los hace ser participes también de la defraudación tributaria.
- c. Obliga al estado a reponer los ingresos que necesita y que por la defraudación no llegan a sus arcas, creando nuevos impuestos o aumentando los ya existentes.

En el delito fiscal no se está protegiendo un interés patrimonial individual sino por el contrario se trata de Intereses “Patrimoniales Supra individuales” que es lo que protegen los delitos contra el orden económico o economía nacional.

De esa cuenta se establece que según esta consideración la defraudación tributaria ocasiona una lesión patrimonial a las finanzas públicas, pero no se produce únicamente un menoscabo económico en las arcas del erario público sino que además lesiona de manera directa la intervención del estado en la economía impidiendo la consecución de fines de carácter económico y social, provocando un déficit presupuestal que desemboca en la falta de ejecución de obras y proyectos necesarios para la población; cualquier estado social y democrático de derecho, necesita recursos económicos para una correcta planificación económica de la nación y para obtener las finalidades de política económica y sociales propuestas.

El licenciado Almengor, establece que “los tributos que el estado exige legalmente, tienen como objetivo, cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”<sup>27</sup> que son los consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, por ejemplo: bien común, seguridad y educación, entre otros. Este autor le da relevancia al objetivo del tributo al exponer que su objetivo es fiscal, es decir que la obtención de ingresos mediante los impuestos legalmente establecidos, entre los cuales se encuentra el Impuesto al Valor Agregado, servirán para cubrir los gastos que le demande la satisfacción de las necesidades públicas.

En virtud de ello se deduce que la finalidad exclusiva de los impuestos es la satisfacción de las necesidades de la población, sin embargo en contraposición a la obtención de ingresos se encuentra la defraudación tributaria, que trae como efecto inmediato, la pobre captación de recursos por parte de El Estado, lo cual consecuentemente genera problemas en la ejecución de programas de carácter general e indudablemente limita la realización de los fines del estado mencionados anteriormente.

Como se deduce de lo anterior, la existencia del delito de defraudación tributaria en las exportaciones de café y su incidencia negativa en la ejecución de programas de educación primaria y técnica, queda plenamente comprobada, utilizando como medio para la comisión del mismo la falsificación de facturas o la alteración de las mismas, por parte de los exportadores de este producto, y con ello han logrado percibir en forma fraudulenta, mas crédito fiscal del que legalmente les corresponde, de tal suerte que se establece sin duda alguna que los efectos negativos inmediatos que la comisión de este ilícito penal tiene en la ejecución de programas de educación primaria y técnica son: una

---

<sup>27</sup> Almengor, Henry. **Folleto de apuntes de derecho tributario**, pág. 3.

reducida recaudación fiscal y por consiguiente la falta de presupuesto necesario para poder cubrir las necesidades básicas de la educación en las áreas ya mencionadas.

El marco legal guatemalteco regula la obtención de fondos en dinero para lograr el objetivo planteado en el Artículo primero de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que “el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.” La realización del bien común, comprende todo lo indispensable para que todos los guatemaltecos tengan una vida digna, lo cual se logra a través de la prestación de los servicios esenciales de existencia y desarrollo de la persona como lo son: la salud, la seguridad, el empleo y la educación que es uno de los temas principales del presente trabajo de tesis.

En este sentido la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- en el Artículo 10 establece “la tarifa del impuesto”, así mismo dispone que “de la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a tres y medio puntos porcentuales (3.5 %) se asignara íntegramente para el financiamiento de la paz y desarrollo con destino a la ejecución de programas y proyectos de educación” y otros rubros mas, indicados en el mismo Artículo.

Establece también el Artículo citado en el párrafo anterior “que la distribución de los recursos y los intermediarios financieros para canalizar los tres y medio puntos porcentuales (3.5%) de la tarifa del impuesto serán entre otros: medio punto porcentual (0.5%) específicamente para los programas y proyectos de educación primaria y técnica.”

Lo anterior da los lineamientos necesarios para deducir que en el momento de cometerse el ilícito penal de defraudación tributaria, se provoca una baja recaudación de impuestos, mismo que trae como consecuencia un déficit presupuestario que viene a afectar directamente la ejecución o implementación de programas de educación primaria y técnica, Vicente Reyes Quino, Secretario de la Coordinación Técnica Administrativa del sector I, de la Cabecera Departamental de Chimaltenango, es de la misma opinión al declarar que el presupuesto asignado para esta área en este municipio únicamente alcanza para cubrir un 60% de las necesidades generales, lo cual según su apreciación, este problema afecta negativamente el rendimiento escolar, aumenta el porcentaje de deserción de alumnos del grado primario, dificulta la enseñanza por parte de los docentes ya que no cuentan con el equipo ni el mobiliario adecuado, el 40% de las escuelas se encuentran en mal estado, en un 35% de las escuelas no cuentan con suficiente personal docente, en estos establecimientos educativos es normal encontrarse con un docente que atiende a alumnos de tres grados distintos a la vez, lo cual trae como consecuencia grave, el poco aprendizaje de los alumnos afectados; al preguntarle si considera que la defraudación tributaria tiene relación con la falta de presupuesto en educación, éste indico que si está directamente relacionada.

Es indudable la importancia de la educación en nuestro país, a este respecto según la investigación se deducen los siguientes datos: estudiantes de todo el país recibieron el año 2005, lápices y material didáctico que donó la sociedad civil, ante la falta de recursos para financiar el programa de útiles escolares.

En cuanto a educación integral se refiere el gran reto para Guatemala, de cara al desarrollo del país, será planificar, desarrollar y ejecutar una política educativa que abarque a la mayoría de guatemaltecos, para que a mediano plazo, el nivel escolar mínimo de toda la población sea de sexto primaria. A pesar del mandato constitucional de que “es obligación del Estado proporcionar y facilitar educación a sus habitantes, sin discriminación alguna,” actualmente más de medio millón de niños, especialmente en el área rural, no asisten a la escuela, en la cabecera departamental de Chimaltenango el 26% de los niños no asisten a estudiar derivado de problemas de falta de espacio y condiciones adecuadas para asistir a las escuelas.

“Al comparar la situación educativa de Guatemala con la del resto de Centroamérica, este país se sitúa en último lugar y los índices más bajos de cobertura. Para solucionar este problema, se requieren grandes esfuerzos de carácter estructural, institucional, técnico e individual.”<sup>28</sup> expresó el director del Proyecto “Cultura de Paz en Guatemala”, de Naciones Unidas, Carlos Aldana.

**a) En lo estructural:**

Se requiere que, como una visión de Estado, la educación sea valorada y vista como un factor fundamental para la transformación del mismo. Para ello, urgen las decisiones políticas de Estado, más que de gobierno de turno; son urgentes para dar continuidad a los programas que han dado buenos resultados.

---

<sup>28</sup> Prensa Libre, **Poco avance en educación**, 4 de mayo de 2003, pág. 3.

**b) En lo institucional:**

En este aspecto, se necesita la voluntad política de las instituciones gubernamentales involucradas en la educación guatemalteca, principalmente en lo que se refiere a aprobación de presupuestos que cubran las necesidades básicas de la población estudiantil, de tal manera que se alcancen los objetivos planteados en materia educativa.

**c) En lo técnico:**

En este aspecto se requiere por parte de los organismos técnicos estatales la investigación y posterior formulación de las políticas y metas idóneas necesarias que permitan realizar la labor institucional, la cual tendrá como fin único el desarrollo integral de la población estudiantil guatemalteca.

**d) En lo individual:**

En este aspecto juegan un papel importante los integrantes de la sociedad, como contribuyentes, en virtud de que toda la planificación, coordinación y ejecución de los programas de educación primaria y técnica, tienen como base un presupuesto económico, lo que significa que al no existir una cultura social de pago de impuestos será imposible el desarrollo nacional. Agregó que para lograr objetivos integrales en este tema, se requiere de transformaciones institucionales y técnicas en el Ministerio de Educación, incluyendo a funcionarios, directores y docentes.

Es apreciación personal del sustentante el hecho de que el mayor problema de la falta de recursos económicos para impulsar el desarrollo en Guatemala es la actitud de un buen número de comerciantes, tanto individuales como sociales, en vista que de manera

premeditada se oponen al desarrollo nacional engañando al Estado en el pago de sus impuestos de tal suerte que en lo individual nuestro país presenta una grave deficiencia ya que no existe una buena cultura tributaria.

Por su parte, Jacqueline García de León, Decana de la Facultad de Educación de la Universidad del Valle de Guatemala. Manifestó “que mientras el acceso de los niños al nivel pre primario es de 40 por ciento, al primario asiste el 78 por ciento y la educación técnica tiene una cobertura casi nula a nivel nacional.”<sup>29</sup> Aumentar el presupuesto nacional de educación, mejorar el gasto público y crear una política integral que responda a todas las necesidades educativas es una buena solución al problema. De lo anterior se deduce que el sistema educativo actual no responde a las características socioculturales de la población.

Por aparte, María del Carmen Aceña, Presidenta del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales, -CIEN- sugiere plantear una reforma estructural basada en lo que está pasando en el mundo y en el modelo de nación que queremos, lo que significa principalmente un aumento del presupuesto de educación ya que el actual, únicamente abarca un 60% de lo necesario para responder a las exigencias actuales en educación primaria.

Entre tanto, Floridalma Meza Palma, Investigadora de la Asociación de Investigación y Estudios Sociales, -Asies- sugiere aumentar la cobertura en todos los niveles y mejorar la eficiencia interna del sistema, así como la calidad del aprendizaje y de los métodos de

---

<sup>29</sup> **Ibíd.**, pág. 4.

enseñanza; reducir el analfabetismo, dar formación laboral, incrementar la inversión pública en educación y mejorar la calidad del gasto.

Los cuatro profesionales coinciden en que debe existir voluntad política, recursos financieros y humanos, viabilidad jurídica y técnica, fortalecimiento institucional y alianzas estratégicas entre el sector público y el privado, visión de largo plazo así como continuidad.

#### **4.2. La educación, herramienta para progresar y reducir la pobreza:**

De acuerdo con el Informe de Progreso Educativo, Guatemala 2003, del Programa de Promoción de la Reforma Educativa en América Latina y el Caribe, PREAL, el CIEN, y la Fundación Soros Guatemala, la educación es una herramienta clave para reducir la pobreza.

Estas instituciones plantean los siguientes postulados:

- Aparte de enseñarles a leer y escribir, a los niños se les deben inculcar valores sociales, de identidad y convivencia pacífica.
- También es necesario que aprendan a ser productivos y eficientes, de manera que se integren sin problemas al campo laboral.
- Los expertos sugieren que se motive a la gente a ser feliz, a comprender el mundo en que vive y a buscar la realización del bien común.
- Pero el Gobierno debe privilegiar la inversión en educación, para que la mayoría de la población pueda mejorar su calidad de vida.



Casi todos los sectores de la sociedad civil coinciden en que la deficiencia educativa es originada por la falta de presupuesto asignado a educación, tal es el caso de la gran campaña por la educación que agrupa a más de 86 sectores de la sociedad civil y que concuerda en que “para lograr el desarrollo del país es necesario mejorar la cobertura y calidad educativa y para lograrlo solicita que sean asignados más recursos para la enseñanza pública.”<sup>30</sup> La propuesta es parte del Informe “Análisis y propuesta de lineamientos para incremento y calidad del gasto en educación, con visión de mediano plazo y proyección para 2005-2007,” presentado por la gran campaña por la educación.

Cintha Sáenz de Tejada, Analista de la Asociación de Investigación y Estudios Sociales (Asies) indicó que el presupuesto anual que el Ministerio de Finanzas pretende asignar a Educación para 2005 es de 4,290 millones de quetzales.

En el año 2004, el presupuesto asignado asciende a 3,285 millones, sin embargo es insuficiente para cubrir las necesidades educativas de todo el país, tomando en cuenta que el 70 por ciento del presupuesto se destina al pago de salarios.

La instancia mencionada hace dos propuestas: una, “conservadora”, que dice que deben asignarse Q5 mil 500 millones para 2005, y otra que señala que el gasto “ideal” debería ser de Q6 mil 816 millones, tomando como base que existe necesidad de fondos, y según datos preliminares se debe asignar la mencionada suma, para cubrir un 95 % de lo requerido para suplir las necesidades existentes a la fecha en esta importante área del desarrollo.

---

<sup>30</sup> Prensa libre, **La educación en Guatemala**, 19 de agosto de 2004, pág. 18.

En Guatemala sólo se dedica el 1.17 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB) a la educación, mientras que en el resto de Latinoamérica el promedio asignado es del 4 por ciento, lo cual permite comprobar la insuficiencia presupuestaria para cubrir las necesidades educativas nacionales, esto sin tomar en cuenta la escasa calidad del gasto público existente en las dependencias administrativas del país. Una mejor asignación permitiría mejorar la calidad y cobertura educativa en todos los niveles, sin embargo la evasión fiscal que impera en las aduanas guatemaltecas ha traído como consecuencia directa, la baja recaudación de impuestos, lo cual se traduce en escaso presupuesto disponible para lograr alcanzar las metas educativas. Sólo en el caso de preprimaria, la cobertura podría ampliarse del 37 por ciento actual a un 70 por ciento, con más fondos.

#### **4.3. Análisis sobre los aspectos constitucionales en materia educativa y de régimen financiero en Guatemala y su cumplimiento.**

El Artículo número uno de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “el fin supremo del estado es la realización del bien común”, lo cual “comprende lo necesario para cubrir las necesidades de vida, libertad, justicia, seguridad y paz así como el desarrollo integral de la persona”, tal como lo establece el Artículo número dos de la citada Carta Magna. Siendo que la educación es un aspecto indispensable del desarrollo integral de la persona, resulta conveniente ahondar sobre el tema, a este respecto puedo afirmar que nuestras leyes cubren totalmente, al menos en teoría, las necesidades básicas de todos los habitantes de Guatemala, sin embargo en la práctica la situación es muy distinta, para comprender mejor el tema se desarrolla a

continuación lo relacionado en materia de educación y régimen financiero en la Constitución Política de la República de Guatemala vigente.

#### **4.3.1. Disposiciones en materia educativa.**

**Artículo 71. Derecho a la educación.** “Se garantiza la libertad de enseñanza y de criterio docente. Es obligación del estado proporcionar y facilitar educación a sus habitantes sin discriminación alguna. Se declara de utilidad y necesidad públicas la fundación y mantenimiento de centros educativos culturales y museos.”

Este Artículo constitucional fija el principio básico de organización del sistema educativo nacional. De esta forma se estructuran los dos pilares fundamentales sobre los que descansa la educación en nuestro país. Por un lado, en la primera parte se recoge el principio liberal que reconoce la libertad de las personas frente al poder público en el ejercicio del derecho a la educación, y en el segundo, se consagra el principio del estado prestador de servicios que se obliga a satisfacer las pretensiones educativas de la población. De lo anterior se establece el derecho a la educación, como un derecho específico que es atribuible a un determinado sujeto que es el alumno y se constituye como un derecho público orientado de modo directo en beneficio de la sociedad, cuyo objetivo final es la generación de jóvenes, cuya formación se persigue en las aulas.

**Artículo 72. Fines de la educación.** “La educación tiene como fin primordial el desarrollo integral de la persona humana, el conocimiento de la realidad y cultura nacional y universal. Se declaran de interés nacional la educación....”.

Lo concerniente al desarrollo integral de la persona y su relación con la educación se abordó en el encabezado de este capítulo, sin embargo es prudente recalcar la importancia del mismo para el mejor desenvolvimiento de la presente investigación ya que es en este precepto en donde nace la justificación de la institución de la educación en Guatemala. En este Artículo se consagran dos principios que son esenciales en la aplicación del derecho a la educación: el principio de constitucionalidad como orientación y límite del sistema educativo y el principio de intervención pública en el mismo. Estos preceptos, se relacionan con las declaraciones inscritas en el preámbulo, en el que se expresan los valores superiores que informan el ordenamiento jurídico constitucional: la dignidad de la persona humana, la libertad, la igualdad, la seguridad, la justicia, el bien común y la paz.

**Artículo 74. Educación obligatoria.** “Los habitantes tienen el derecho y la obligación de recibir la educación inicial, preprimaria, primaria y básica, dentro de los límites de edad que fije la ley.

La educación impartida por el estado es gratuita.

El estado proveerá y promoverá becas y créditos educativos.

La educación científica, la tecnológica y la humanística constituyen objetivos que El Estado deberá orientar y ampliar permanentemente.

El Estado promoverá la educación especial, la diversificada y la extraescolar”.

De lo anterior se establece que dentro de los fines primordiales del estado se encuentra proporcionar educación en forma totalmente gratuita, lo que a la fecha que abarca la

presente investigación, no se cumple, en vista de que en todas las escuelas oficiales a nivel nacional se cobra en concepto de inscripción una cuota dineraria, de tal suerte que se violenta este principio constitucional que trata de favorecer el desarrollo integral de la persona.

Así también el presente Artículo establece las áreas que debe promover el gobierno, en materia educativa, es de hacer notar que la educación técnica no está establecida en la Carta Magna como una obligación impuesta al estado, esta podría ser la causa por la cual la misma es muy limitada o casi nula a nivel nacional.

**Artículo 76. Sistema educativo y enseñanza bilingüe.** “La administración del sistema educativo deberá ser descentralizado y regionalizado.

En las escuelas establecidas en zonas de predominante población indígena, la enseñanza deberá impartirse preferentemente en forma bilingüe.”

Según la investigación realizada se establece que a nivel nacional la descentralización de la educación está bastante desarrollada, sin embargo la misma ha sufrido los efectos negativos de la falta de consenso entre las diferentes instituciones estatales que se relacionan con el sistema educativo nacional, los cambios de gobierno han mermado su desarrollo institucional y se ha estancado, de manera que resulta evidente la necesidad de seguir trabajando en este aspecto.

#### **4.3.2. Disposiciones en materia de régimen financiero.**

**Artículo 237. Presupuesto general de ingresos y egresos del estado.** “El presupuesto general de ingresos y egresos del estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar.

La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos”.

Este Artículo desarrolla el principio de unidad del presupuesto, lo cual significa que se compone de un solo cuerpo estatutario que contiene el cálculo de todos los ingresos que el estado pretende obtener como resultado de la creación de impuestos entre los que se incluye el Impuesto al Valor Agregado entre otros. Considero prudente enfatizar en lo que se refiere al detalle de los gastos e inversiones por realizar apuntado en la última frase del primer párrafo del Artículo objeto de análisis, en vista de que este precepto legal obliga al estado a determinar en que se utilizará el recurso económico que según las estimaciones se percibirán durante un ejercicio fiscal determinado. De lo anterior se desprende lo siguiente: los presupuestos que se crean para las diferentes áreas de trabajo del estado deben estar plenamente desarrollados, de tal manera que los ingresos deben guardar una estricta relación con los egresos financieros.

En este sentido es importante tener claro que el estado realiza la programación de lo que

se va a ejecutar para determinado ejercicio fiscal, para el efecto realiza un estudio riguroso de los posibles ingresos, tomando en cuenta el total de contribuyentes afectados por el pago de algún impuesto determinado, planteando la hipótesis de que todos ellos cumplirán con hacer efectivo el pago de los mismos en las cajas gubernamentales, sin embargo al no cumplirse con la referida hipótesis resulta una desproporción entre el ingreso y el egreso estatal.

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

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

En este análisis me referiré únicamente a las exenciones, por ser esta parte fundamental del presente trabajo de investigación, la exención tributaria se puede definir como la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. “Exención es la excepción al principio de generalidad establecida en derecho tributario, es la condición neutralizante, establecida en todas las legislaciones, para beneficio de determinados grupos o personas de la población en general,”<sup>31</sup> por la exención se excluye pues, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen.

Es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del estado para impulsar el desarrollo o a favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República de Guatemala por mandato de la propia Constitución Política de la República de Guatemala, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no.

---

<sup>31</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero parte II derecho tributario**, pág. 119.



En el presente trabajo de tesis se estudia la exención otorgada a los exportadores de café en Guatemala, exención que muy lejos de favorecer el desarrollo humano de los habitantes de este país, ha propiciado las condiciones para que se cometa el delito de defraudación tributaria, teniendo como consecuencia el impedimento del estado de promover programas de educación primaria y técnica que por mandato legal, está obligado a promover.

El Artículo siete de la ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su numeral dos, que “están exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado las exportaciones de bienes” y siendo que el proceso de devolución del crédito fiscal por las exportaciones efectuadas ya fue objeto de profundo análisis en el capítulo III de la presente tesis, así también que la existencia de numerosos casos de comisión del delito de defraudación tributaria cometida por los exportadores de café en la devolución del crédito fiscal, utilizando documentación alterada o falsa, quedo debidamente probado, puedo establecer en base a los temas desarrollados para explicar la hipótesis planteada la siguiente premisa la cual constituye criterio personal del sustentante: **“A más defraudación tributaria, menos recursos económicos obtiene El Estado para realizar sus fines”**.

#### **4.4. Situación de la educación primaria en la cabecera departamental de Chimaltenango.**

Del análisis de la información recabada durante la visita a los diferentes centros educativos del municipio de Chimaltenango, cabecera del departamento del mismo nombre pude establecer los efectos negativos que provoca la defraudación tributaria

cometida por los exportadores de café en ocasión de la devolución del crédito fiscal cuando estos han reportado exportaciones ficticias avaladas con documentación alterada o falsa, cabe hacer la aclaración que de las deficiencias encontradas se le atribuye a la comisión de este delito un 15% de la falta de presupuesto.

Los datos generalizados y que explican la realidad educativa del municipio ya mencionado se detallan a continuación.

**a) Cantidad de edificios educativos disponibles:**

Según los datos obtenidos existe un déficit de edificios educativos del 14% lo cual supone la necesidad de construcción de más centros educativos o en su defecto la ampliación de los ya existentes, para cubrir las necesidades de la población estudiantil.

**b) Número de aulas disponibles en las escuelas y estado de las mismas:**

En este aspecto llama la atención el estado en que se encuentran los salones de clase ya que un 60% de estos se encuentran en mal estado en lo que respecta a techo, piso y paredes, además existe un déficit de aulas, esto se puede comprobar comparando la cantidad de alumnos que asisten a la escuela con el número de las aulas disponibles para albergar a los alumnos, pudiendo constatar que en algunas escuelas los alumnos deben aglomerarse de pie en la puerta del aula debido a que en el interior de la misma no hay espacio disponible.

**c) En cuanto al mobiliario:**

La falta de mobiliario en las diferentes escuelas es evidente, en algunas de ellas, los alumnos deben recibir sus clases sentados en blocks y en el peor de los casos de pie, lo cual afecta gravemente el aprendizaje de la población estudiantil en vista de que no se

cuenta con un ambiente pedagógicamente adecuado para impartir las respectivas clases, el poco mobiliario con que cuentan algunas escuelas se encuentra en mal estado por lo que se hace urgente la necesidad de más fondos para cubrir las necesidades escolares.

**d) En lo que respecta a equipamiento:**

Este aspecto es otro que preocupa, en la mayoría de las escuelas no cuentan con equipamiento ni aun en lo referente a botiquín escolar que es indispensable ante cualquier accidente que sufran los niños, principalmente en las aldeas que debido a su lejanía no pueden trasladarse a un hospital con prontitud. Son escasas las escuelas que cuentan con una estufa para cocinar, y aun mas las escuelas que cuentan con equipo de amplificación de sonido ni mucho menos algún equipo de computo o máquina de escribir, necesarios para la oficina de control del alumnado.

**e) En lo que se refiere a matrícula estudiantil:**

En este aspecto es oportuno recalcar que si bien no ha habido gran avance, tampoco ha habido retroceso, ya que durante los años que abarca el presente estudio se noto un aumento de entre 2 a 4% en la inscripción de alumnos en los diferentes grados de primaria, lo cual deja un dato que aunque mínimo, es positivo tomando en cuenta las dificultades que enfrentan los niños estudiantes inscritos en estas escuelas.

**f) En el aspecto de rendimiento escolar:**

En este aspecto pude establecer una cifra preocupante en vista que el porcentaje de repitencia se sitúa entre un 12 a un 15% del total de los alumnos, lo que nos indica que la calidad educativa se encuentra un tanto rezagada ya que no le permite al alumno asimilar de mejor manera los conocimientos necesarios para llenar los requisitos mínimos que se necesitan para progresar.

Caso alentador es el número de alumnos retirados por año y grado, ya que en los tres años objetos del presente estudio se establece un porcentaje de alumnos retirados de 2% lo cual se convierte en un dato positivo que conviene apuntar ya que esto demuestra el interés de los niños de superarse. El nivel de repitencia guarda estrecha relación con el porcentaje de alumnos promovidos, por lo que me limitare a establecer que el problema se deriva de varios factores complejos que no le permiten al alumno llenar las expectativas de aprendizaje.

**g) En lo que respecta a número de docentes por escuela y por año:**

Este aspecto presenta un número variable, en vista de que en la mayoría de las escuelas se encontró un cierto número de maestros en el año dos mil tres, pero en el año dos mil cuatro en muchas de estas mismas escuelas se redujo el número de maestros contratados para atender a la población estudiantil lo cual comprueba la falta de recursos invertidos en educación durante los años objeto de la presente investigación.

De todo el contenido desarrollado en el presente capítulo se puede establecer indudablemente la importancia que tienen los impuestos, para lograr el desarrollo integral de todos los habitantes de Guatemala, las cifras, estadísticas y estudios practicados en materia tributaria revelan que el efecto inmediato de la defraudación tributaria es:

- Una baja recaudación de recursos económicos por parte del estado.
- La paralización o no ejecución de programas educativos encaminados a elevar el nivel de vida de los guatemaltecos.
- Propiciar las condiciones que han fomentado una falta de cultura tributaria en el país, desatando con ello un estancamiento crónico en el desarrollo integral de las personas.

- La defraudación tributaria cometida por los exportadores de café, en ocasión de la devolución del crédito fiscal, impide ejecutar total o parcialmente los programas de educación primaria y técnica.

## CONCLUSIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria no cuenta con un sistema de control eficaz que combata la defraudación tributaria y aduanera cometida por los exportadores de café, utilizando facturas falsas o alteradas, lo cual propicia una baja recaudación de impuestos necesarios para invertir en programas educativos.
2. En el proceso de devolución del crédito fiscal a los exportadores, no se establece como requisito previo al mismo, el cruce de información entre Guatemala y el país de destino de los productos exportados, que permita la comprobación efectiva de los datos suministrados por los comerciantes exportadores en Guatemala.
3. En Guatemala no existe una agencia especializada que cuente con los recursos humanos y tecnológicos suficientes y que se dedique exclusivamente a investigar el contrabando, la defraudación tributaria y aduanera.
4. De la totalidad de productos que se exportan al extranjero, únicamente se revisa un 10% del total neto, permitiendo que el 90% restante, salga del país sin ningún control tributario ni aduanero.
5. En Guatemala no existe un ente interinstitucional con coordinación internacional que tenga funciones de fiscalización de los productos de exportación tanto en el país de origen como en el de destino de estos productos.



## RECOMENDACIONES

1. La implementación por parte del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de un acuerdo, de un sistema de control fiscal de las exportaciones de café hacia otros países y un sistema de recaudación mejorado que facilite la obtención de recursos económicos que ayudará en la inversión de los programas educativos del país, en vista de que el actual sistema permite la evasión fiscal y la defraudación tributaria y aduanera.
2. El Congreso de la República de Guatemala, en uso de su iniciativa de ley, debe reformar el artículo 25 del Decreto 27-92 Ley Del Impuesto Al Valor Agregado, a través de un decreto, en el sentido de adicionar un numeral que contenga el requisito específico de cruzar la información entre Guatemala y el país de destino de los productos de exportación, previo a autorizar la devolución del crédito fiscal, esto con el objeto de poder comprobar fehacientemente la veracidad de la información proporcionada por los comerciantes.
3. La creación por parte del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de un acuerdo de una agencia especializada que cuente con suficientes recursos, tanto humanos como tecnológicos, que se dedique exclusivamente a la investigación del contrabando, defraudación tributaria y aduanera con el objeto de fortalecer el combate de este flagelo social.



4. Revisar el 100% del producto saliente, por parte del departamento de aduanas de la Superintendencia de Administración tributaria, de tal manera que se puedan detectar incongruencias entre el producto y la documentación que lo avala, ya que a la fecha únicamente se revisa y fiscaliza un 10% del producto que se exporta a otros países.
  
5. La aprobación a través del Congreso de la República de Guatemala, en el uso de su iniciativa de ley, de un decreto que permita la creación de una unidad de coordinación interinstitucional, que abarque tanto dependencias nacionales como extranjeras en los países de destino de los productos de exportación que tenga como función la fiscalización y comparación del producto que sale del país y el producto que entra a los países importadores de estos productos, con el objeto de mejorar la fiscalización y control de las exportaciones.

## **ANEXOS**

**Graficas y datos sobre la situación de la educación primaria en la cabecera departamental de Chimaltenango en cuanto se refiere a infraestructura y calidad educativa.**

La educación primaria y técnica en el municipio de Chimaltenango, Cabecera del Departamento del mismo nombre, ha sufrido durante muchos años un estancamiento debido a la escasa inversión económica en educación. Son varias las escuelas que carecen de mobiliario, de un edificio adecuado, etc. En la presente investigación se llevo a cabo una visita de campo a las diferentes escuelas de la cabecera departamental de Chimaltenango con el objeto de determinar las consecuencias negativas que provoca la defraudación tributaria, en el área de educación primaria y técnica, a continuación se detalla la situación de estas escuelas:

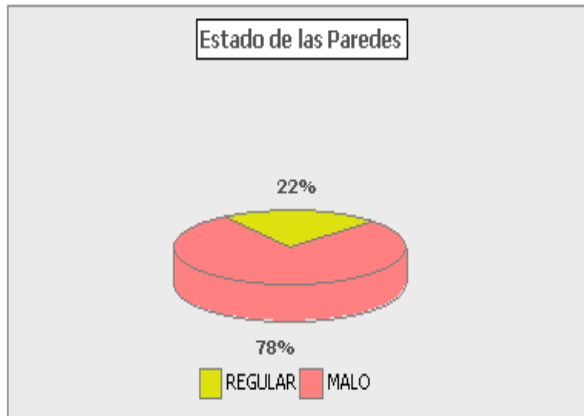
**1. Escuela oficial rural mixta aldea Cerro Alto, Chimaltenango:**

Este es un establecimiento educativo de nivel primario que pertenece al sector oficial, es de tipo mixto de modalidad monolingüe, su población estudiantil es no maya, funciona en la jornada matutina.

**Ambientes.**

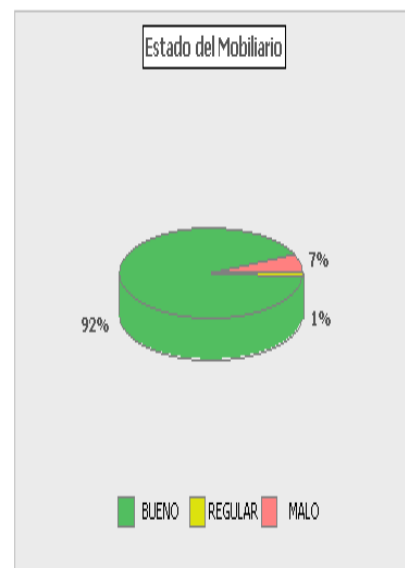
Ambiente	Cantidad
Aula	7
Bodega	1
Cocina	1
Dirección	1
Instalaciones sanitarias	6
<b>Total:</b>	<b>16</b>





**Mobiliario.**

	Bueno	Regular	Malo
<b>Bipersonales</b>	67		
<b>Cátedras para maestros</b>	7		
<b>Libreras</b>	6	3	
<b>Mesas individuales</b>	40		
<b>Pizarrones de yeso</b>	3		4
<b>Pupitres</b>	19		10
<b>Sillas para alumnos</b>	40		
<b>Sillas para maestros</b>	3		



**Equipamiento:**

	Regular
<b>Estufa mejorada</b>	1

### Matrícula y rendimiento. (cuadro comparativo)

**Matrícula:** alumnos inscritos al inicio de año por grado:

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
2003	23	26	26	28	19	13	135
2004	25	26	25	24	29	17	146
2005	32	22	25	25	23	28	155

**Rendimiento:**

Año	Inicial	Rep. Inicial	Retirados	Promovidos	Final	% Repitente	% Retirado	% Promovido
2003	135	11	0	130	136	8,15	0,00	95,6
2004	146	8	0	133	146	5,48	0,00	91,1
2005	155	10	0	141	155	6,45	0,00	91,0

**Cargos docentes por año.**

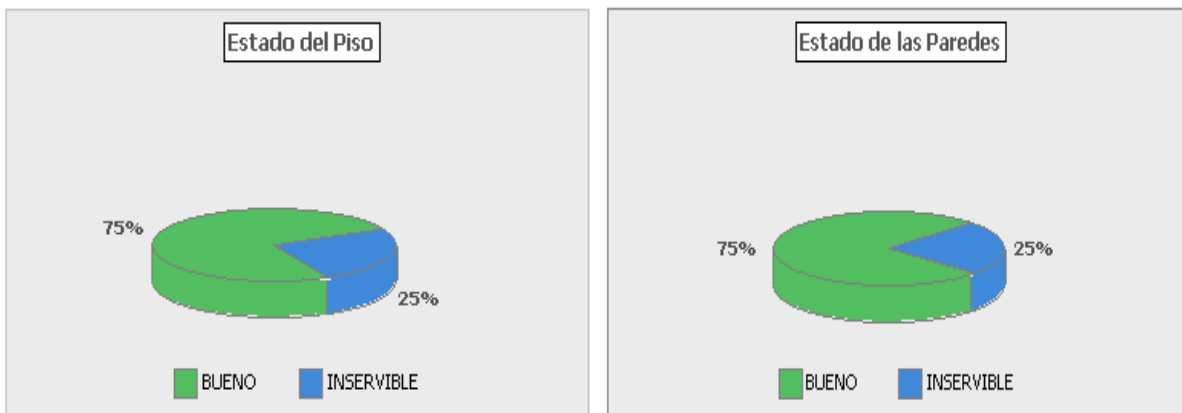
Año	Cargos Docentes
2003	5
2004	5
2005	5

## 2. Escuela oficial rural mixta aldea San Marcos Pacoc, Chimaltenango.

Escuela perteneciente al sector oficial primario, jornada matutina, de modalidad monolingüe, su población estudiantil es no maya.

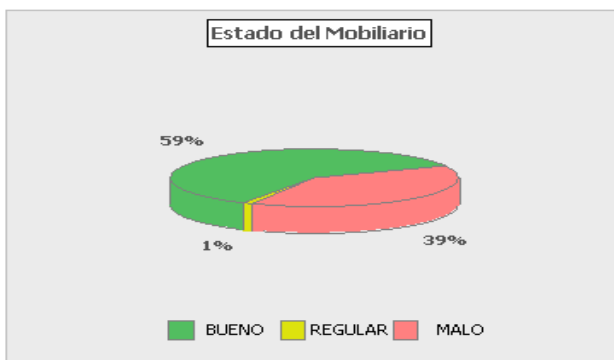
### Ambientes.

Cuenta con 4 aulas, 1 bodega, 1 cocina, 3 instalaciones sanitarias, 1 pernoctancia.



### Mobiliario.

Esta escuela cuenta con 13 bipseñales, 4 cátedras para maestros, 2 pizarrones de yeso, 70 pupitres, 4 sillas para maestros.



## Equipamiento.

Cuenta con 1 estufa tipo industrial de gas y 1 estufa tipo tradicional de gas, las cuales se encuentran en buen estado de funcionamiento.

**Matrícula y rendimiento.** cuadro comparativo:

**Matrícula:** Alumnos inscritos al inicio de cada año.

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
2003	31	23	19	19	20	18	130
2004	38	21	26	21	16	20	142
2005	32	27	22	25	21	16	143

**Rendimiento:** a nivel general:

Año	Inicial	Repitentes Inicial	Retirados	Promovidos	Final	% Repitentes	% Retirados	% Promovidos
2003	130	27	1	111	128	20,77	0,77	86,7
2004	142	17	0	130	142	11,97	0,00	91,5
2005	143	12	0	135	144	8,39	0,00	93,8

**Docentes en servicio.**

Año	Cargos Docentes
2003	4
2004	3
2005	6

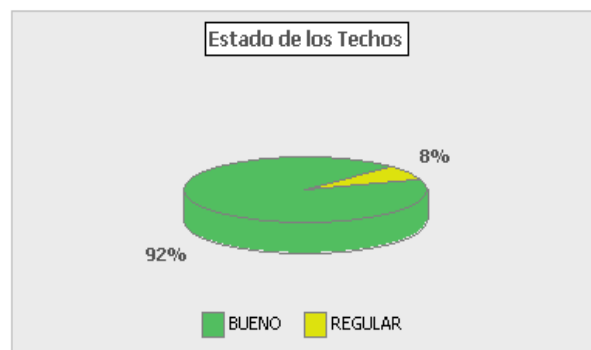
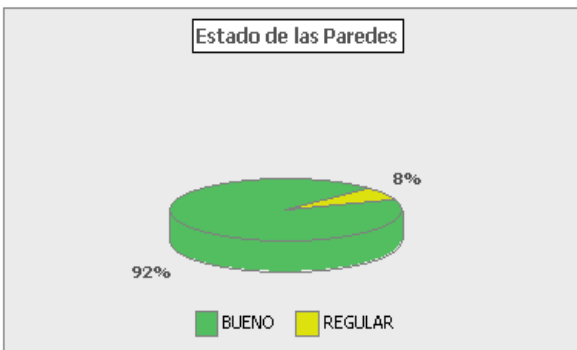
### 3. Escuela oficial rural mixta Aldea Buena Vista, Chimaltenango.

Esta es una escuela oficial de educación primaria, de tipo mixto, de modalidad monolingüe, su población estudiantil es no maya.

#### Ambientes, mobiliario y equipo.

##### Ambientes.

Cuenta con 13 aulas, 1 bodega, 2 cocinas, 3 ambientes para dirección, 7 instalaciones sanitarias.



##### Mobiliario.

Tipo de mobiliario	Bueno	Regular	Malo
<b>Bipersonales</b>	<b>50</b>	<b>30</b>	<b>3</b>
<b>Cátedras para maestros</b>	<b>8</b>		
<b>Mesas individuales</b>	<b>20</b>		
<b>Pizarrones de yeso</b>	<b>7</b>		
<b>Pupitres</b>		<b>118</b>	<b>30</b>
<b>Sillas para alumnos</b>	<b>20</b>		
<b>Sillas para maestros</b>	<b>8</b>		



## Equipo.

Esta escuela no cuenta con ningún equipo.

## Matrícula y rendimiento. Cuadro comparativo:

**Matrícula:** Alumnos inscritos al inicio de año:

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
2003	90	70	58	66	45	64	393
2004	86	76	65	49	65	40	381
2005	98	100	71	68	47	76	460

**Rendimiento:** a nivel general.

Año	Inicial	Rep. Inicial	Retirados	Promovidos	Final	% Repitentes	% Retirados	% Promovidos
2003	393	53	18	354	375	13,49	4,58	94,4
2004	381	20	14	333	369	5,25	3,67	90,2
2005	460	48	11	408	455	10,43	2,39	89,7

**Docentes asignados por año.**

Año	Cargos Docentes
2003	12
2004	11
2005	13

#### 4. Escuela oficial rural mixta “Eugenia María de Hostos” caserío San Marcos Puerto Rico, Chimaltenango.

Este es un establecimiento oficial de educación primaria, de tipo mixto, de modalidad monolingüe, su población estudiantil es no maya, funciona en la jornada matutina.

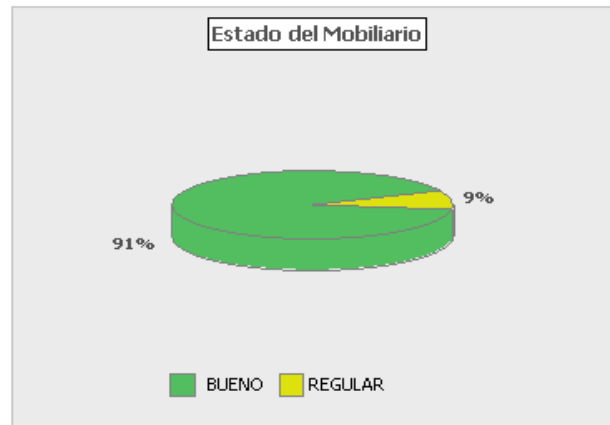
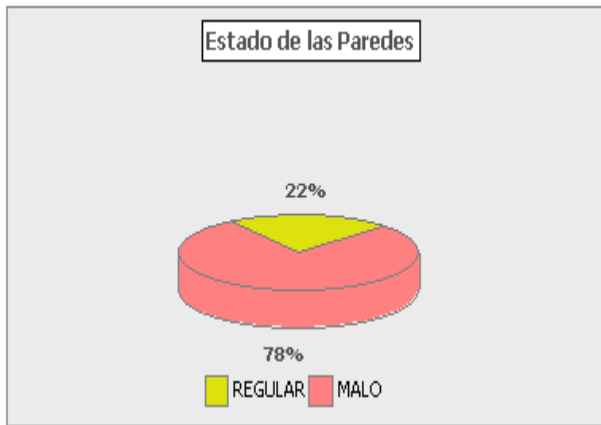
##### Ambientes, mobiliario y equipo.

Ambiente	Cantidad
Aulas	5
Bodega	1
Cocina	1
Instalaciones sanitarias	3
<b>Total:</b>	<b>10</b>

Los ambientes se encuentran un 75% en buen estado, un 5% en regular estado y un 20 % se encuentran en mal estado, principalmente el patio de esta escuela que no cuenta con pavimento, lo que produce polvo y molestias por su mal estado.

##### Mobiliario.

	Bueno	Regular
<b>Bipersonales</b>	<b>105</b>	
<b>Cátedras para maestros</b>	<b>5</b>	
<b>Libreras</b>	<b>6</b>	
<b>Mesas individuales</b>	<b>50</b>	
<b>Pizarrones de yeso</b>	<b>3</b>	<b>3</b>
<b>Pupitres</b>	<b>50</b>	<b>25</b>
<b>Sillas para alumnos</b>	<b>50</b>	
<b>Sillas para maestros</b>	<b>5</b>	



**Equipo:** Esta escuela no cuenta con ningún equipo.

**Matrícula y rendimiento.** Cuadro comparativo:

**Matrícula:** Alumnos inscritos al inicio de año:

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
<b>2003</b>	27	25	27	21	27	21	148
<b>2004</b>	30	23	29	25	18	23	148
<b>2005</b>	34	29	22	30	26	16	157

**Rendimiento:** a nivel general.

Año	Inicial	Rep. Inicial	Retirados	Promovidos	Final	% Rep.	% Reto	% Pro
<b>2003</b>	148	8	15	131	136	5,41	10,14	96,3
<b>2004</b>	148	9	6	132	140	6,08	4,05	94,3
<b>2005</b>	157	13	10	135	147	8,28	6,37	91,8

## Número de docentes asignados por año:

Año	Cargos Docentes
2003	5
2004	6
2005	6

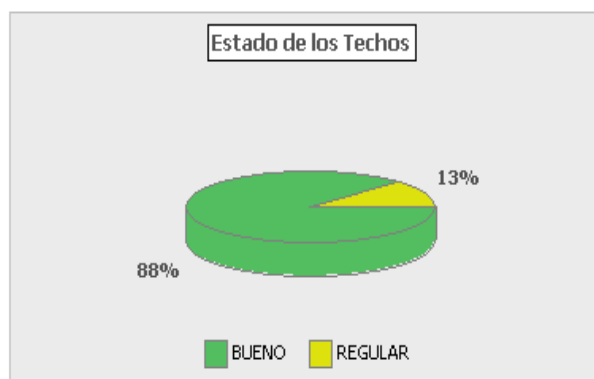
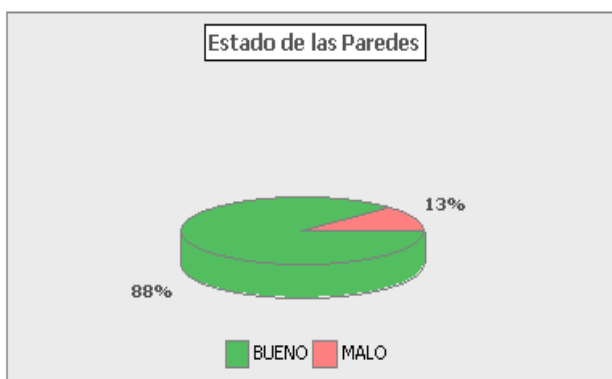
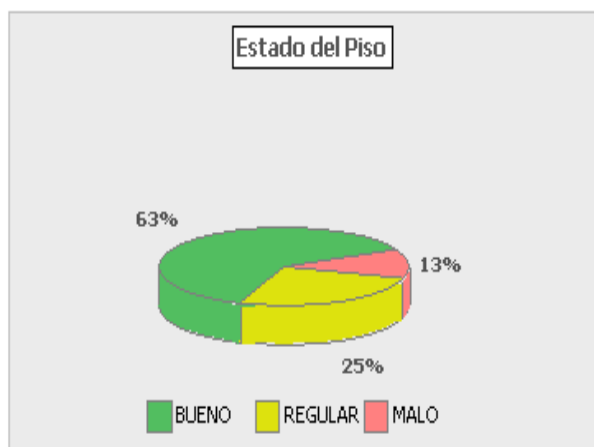
### 5. Escuela oficial rural mixta, aldea Hierba Buena, Chimaltenango.

Este es un establecimiento oficial de educación primaria, de modalidad monolingüe, de tipo mixto, su población estudiantil es no maya, funciona en la jornada matutina.

### Ambientes, mobiliario y equipo.

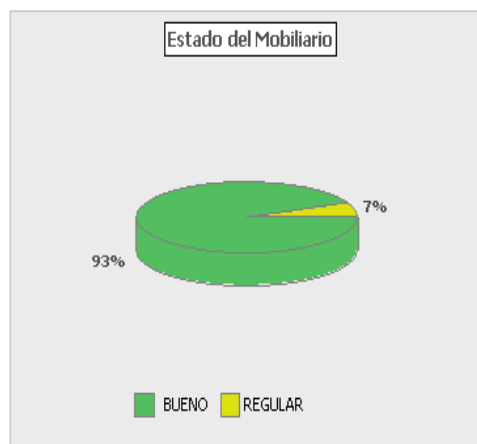
#### Ambientes:

Ambiente	Cantidad
Aula	8
Bodega	1
Cocina	1
Dirección	1
Instalaciones sanitarias	4
Total	15



## Mobiliario:

	Bueno	Regular
<b>Bipersonales</b>	<b>152</b>	
<b>Cátedras para maestros</b>	<b>6</b>	
<b>Libreras</b>		<b>12</b>
<b>Pizarrones de marcador</b>	<b>1</b>	
<b>Pizarrones de yeso</b>	<b>6</b>	
<b>Sillas para maestros</b>	<b>6</b>	



## Equipo:

Esta escuela cuenta con una estufa de gas tipo industrial la cual se encuentra en buenas condiciones.

## Matrícula y rendimiento: Cuadro comparativo:

**Matrícula:** Alumnos inscritos al inicio de año:

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
<b>2003</b>	<b>43</b>	<b>50</b>	<b>40</b>	<b>29</b>	<b>30</b>	<b>23</b>	<b>215</b>
<b>2004</b>	<b>50</b>	<b>32</b>	<b>50</b>	<b>36</b>	<b>29</b>	<b>27</b>	<b>224</b>
<b>2005</b>	<b>50</b>	<b>38</b>	<b>36</b>	<b>44</b>	<b>35</b>	<b>28</b>	<b>231</b>

**Rendimiento:** a nivel general.

<b>Año</b>	<b>Inicial</b>	<b>Rep. Inicial</b>	<b>Retirados</b>	<b>Promovidos</b>	<b>Final</b>	<b>% Rep.</b>	<b>% Ret</b>	<b>% Pro</b>
2003	215	32	4	187	215	14,88	1,86	87,0
2004	224	25	3	204	220	11,16	1,34	92,7
2005	231	21	5	212	226	9,09	2,16	93,8

**Número de docentes asignados por año:**

<b>Año</b>	<b>Cargos Docentes</b>
2003	7
2004	8
2005	8

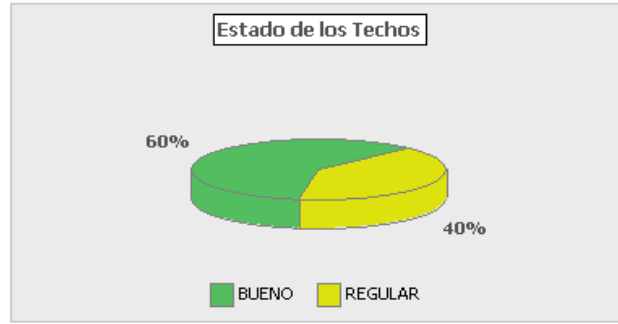
#### **6. Escuela oficial rural mixta, aldea San Jacinto, Chimaltenango.**

Establecimiento oficial de educación primaria, de tipo mixto, de modalidad monolingüe, su población estudiantil es no maya, funciona en la jornada matutina.

**Ambientes, mobiliario y equipo.**

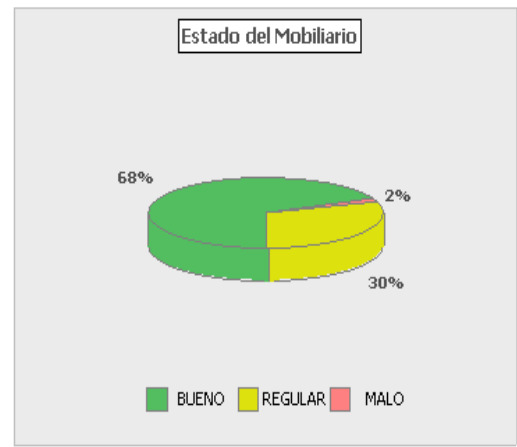
**Ambientes:**

<b>Ambiente</b>	<b>Cantidad</b>
Aula	10
Bodega	1
Cocina	1
Dirección	1
Instalaciones sanitarias	6
<b>Total</b>	<b>19</b>



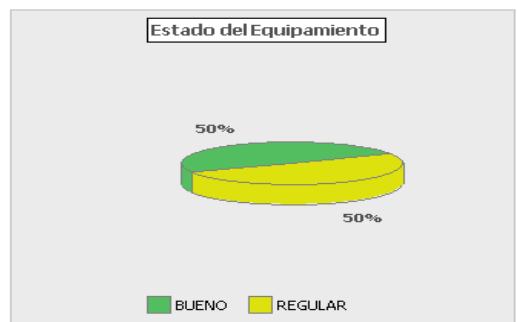
**Mobiliario:**

	Bueno	Regular
<b>Bipersonales</b>	<b>152</b>	
<b>Cátedras para maestros</b>	<b>6</b>	
<b>Libreras</b>		<b>12</b>
<b>Pizarrones de marcador</b>	<b>1</b>	
<b>Pizarrones de yeso</b>	<b>6</b>	
<b>Sillas para maestros</b>	<b>6</b>	



**Equipamiento:**

	Bueno	Regular
<b>Equipo de amplificación</b>	<b>1</b>	
<b>Estufa de gas industrial</b>	<b>1</b>	
<b>Estufa domestica</b>		<b>1</b>
<b>Grabador con radio</b>		<b>1</b>



**Matrícula y rendimiento. Cuadro comparativo:**

**Matrícula. Alumnos inscritos al inicio de año:**

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
2003	105	70	79	62	30	28	374
2004	97	83	63	69	54	26	392
2005	102	68	82	48	59	47	406

**Rendimiento: a nivel general.**

Año	Inicial	Rep. Inicial	Retirados	Promovidos	Final	% Rep.	% Ret	% Pro
2003	374	38	21	305	353	10,16	5,61	86,4
2004	392	36	33	301	359	9,18	8,42	83,8
2005	406	80	25	340	381	19,70	6,16	89,2

**Número de docentes asignados por año:**

Año	Cargos Docentes
2003	11
2004	12
2005	11



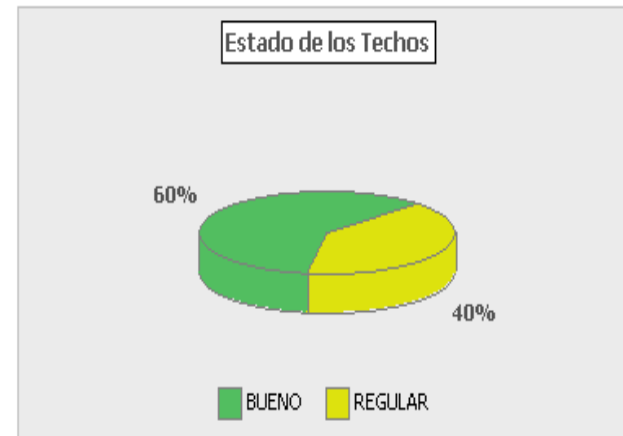
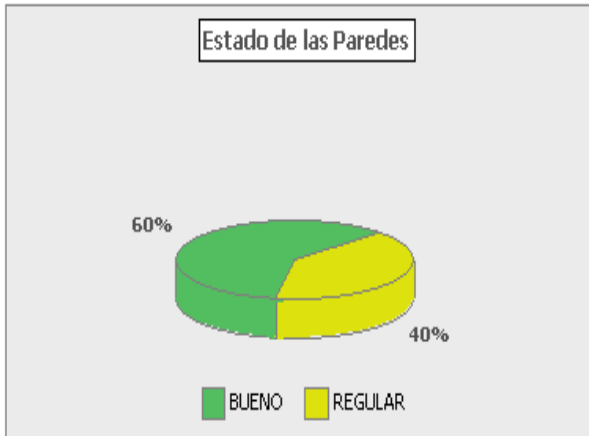
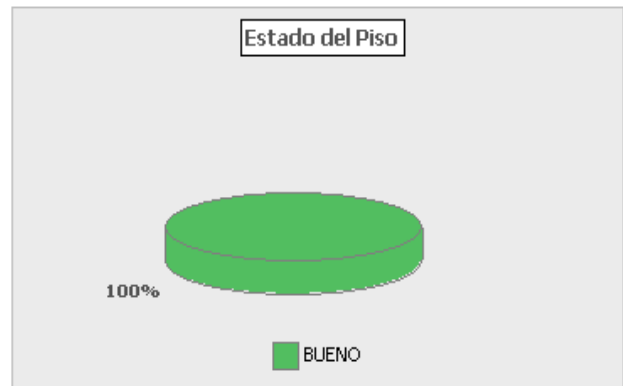
## 7. Escuela oficial rural mixta Aldea Tonajuyu del Centro, Chimaltenango.

Una de las características especiales de este establecimiento oficial de educación primaria, es que es de modalidad bilingüe, de tipo mixto, su población estudiantil es kaqchikel, funciona en la jornada matutina.

### Ambientes, mobiliario y equipo:

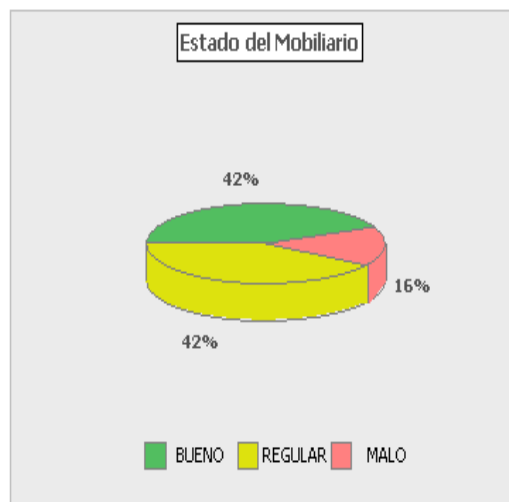
#### Ambientes:

Ambiente	Cantidad
Aula	5
Bodega	1
Cocina	1
Instalaciones sanitarias	6
Total	13



**Mobiliario:**

	Bueno	Regular	Malo
Archivos	1		
Cátedras para maestros	1	2	
Librerías	4		
Pizarrones de marcador	3		
Pizarrones de yeso		2	
Pupitres	50	50	23
Sillas para maestros	1	6	



**Equipamiento:** en cuanto a equipo se refiere esta escuela únicamente cuenta con una estufa de gas industrial, la cual se encuentra en un estado regular.

**Matrícula y rendimiento:** Cuadro comparativo.

**Matrícula y rendimiento:** Alumnos inscritos al inicio de año:

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
2003	30	25	23	19	14	8	119
2004	30	27	14	28	14	14	127
2005	32	19	24	12	25	14	126

**Rendimiento:** a nivel general.

Año	Inicial	Rep. Inicial	Retirados	Promovidos	Final	% Rep.	% Ret	% Pro
2003	119	24	0	96	119	20,17	0,00	80,7
2004	127	9	1	102	126	7,09	0,79	81,0
2005	126	20	5	111	121	15,87	3,97	91,7

## Número de docentes asignados por año:

Año	Cargos Docentes
2003	4
2004	3
2005	5

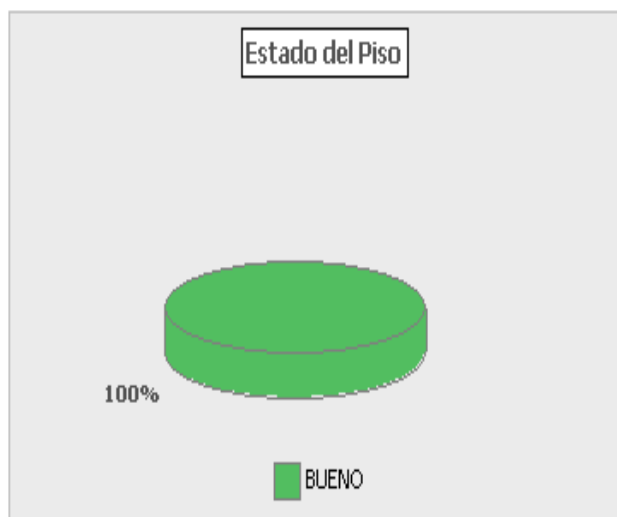
### 8. Escuela oficial rural mixta Aldea Ciénaga Grande, Chimaltenango.

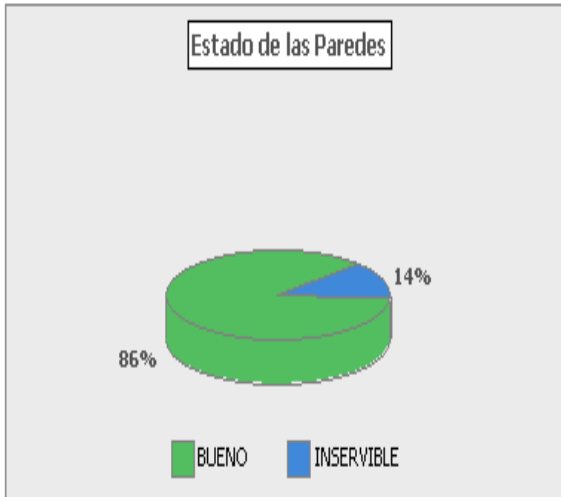
Se trata de un establecimiento oficial de educación primaria, es que es de modalidad monolingüe, de tipo mixto, su población estudiantil es kaqchikel, funciona en la jornada matutina.

#### Ambientes, mobiliario y equipo.

##### Ambientes:

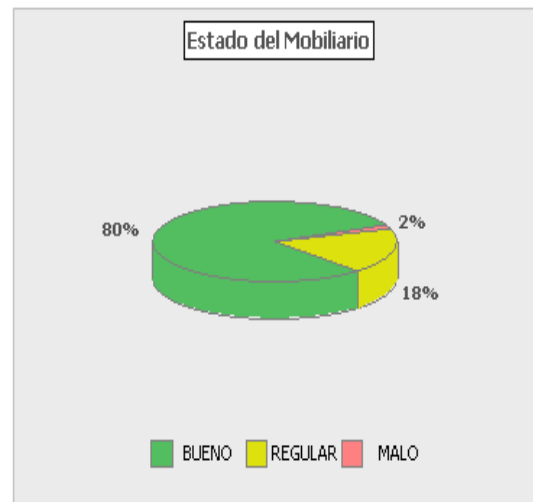
Ambiente	Cantidad
Aula	7
Biblioteca	1
Bodega	4
Cocina	1
Dirección	1
Instalaciones sanitarias	8
Total	22





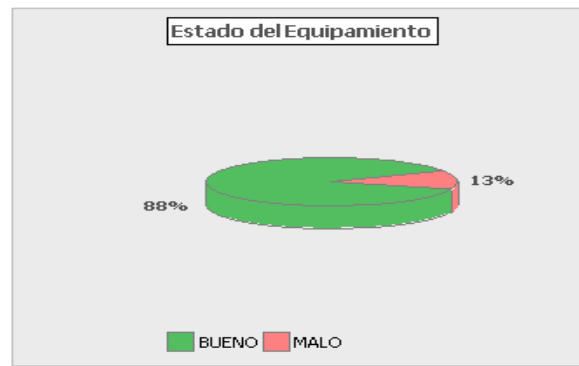
**Mobiliario:**

	Bueno	Regular	Malo
Bipersonales	120		4
Cátedras para maestros	5		
Libreras		5	
Pizarrones de yeso		7	
Pupitres	30		
Sillas para alumnos		25	
Sillas para maestros	5		



**Equipamiento:**

	Bueno	Malo
Computadora	3	
Impresora	3	
Máquina de escribir	1	
Proyector		1



**Matrícula y rendimiento.** Cuadro comparativo:

**Matrícula:** Alumnos inscritos al inicio de año:

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
2003	35	33	31	36	15	26	176
2004	31	35	27	30	28	13	164
2005	40	23	34	25	27	30	179

**Rendimiento:** a nivel general.

Año	Inicial	Rep. Inicial	Retirados	Promovidos	Final	% Rep.	% Ret	% Pro
2003	176	11	9	156	166	6,25	5,11	94,0
2004	164	13	7	141	155	7,93	4,27	91,0
2005	179	10	5	157	174	5,59	2,79	90,2

**Número de docentes asignados por año:**

Año	Cargos Docentes
2003	6
2004	6
2005	6

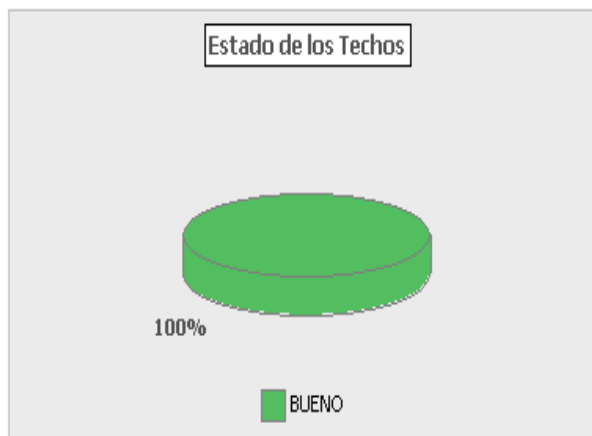
## 9. Escuela oficial rural mixta Aldea Santa Isabel, Chimaltenango.

Se trata de un establecimiento oficial de educación primaria, su característica especial es que es de modalidad monolingüe, de tipo mixto, su población estudiantil es no maya, funciona en la jornada matutina.

### Ambientes, mobiliario y equipo.

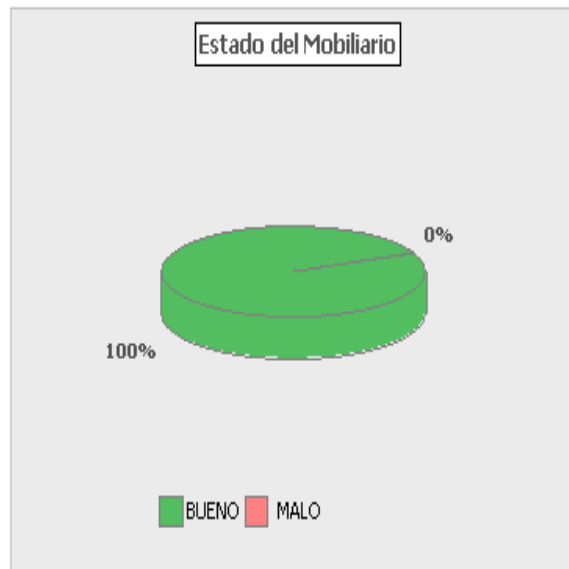
#### Ambientes:

Ambiente	Cantidad
Aula	8
Bodega	2
Dirección	1
Instalaciones sanitarias	2
<b>Total</b>	<b>13</b>



**Mobiliario:**

	Bueno	Malo
Archivos	2	
Bipersonales	43	
Cátedras para maestros	13	1
Libreras	11	
Pizarrones de marcador	8	
Pizarrones de yeso	5	
Pupitres	222	
Sillas para maestros	13	



**Equipamiento:**

	Bueno
Estufa de gas industrial	1
Grabador con radio	1
Máquina de escribir	2



**Matrícula y rendimiento. Cuadro comparativo.**

**Matrícula:** Alumnos inscritos al inicio de año:

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
2003	59	37	64	46	30	32	268
2004	67	43	42	55	39	27	273
2005	85	46	45	48	47	36	307

**Rendimiento:** a nivel general.

Año	Inicial	Rep. Inicial	Retirados	Promovidos	Final	% Rep.	% Ret	% Pro
2003	268	30	15	230	254	11,19	5,60	90,6
2004	273	28	12	215	262	10,26	4,40	82,1
2005	307	45	14	251	294	14,66	4,56	85,4

**Número de docentes asignados por año:**

Año	Cargos Docentes
2003	8
2004	8
2005	7

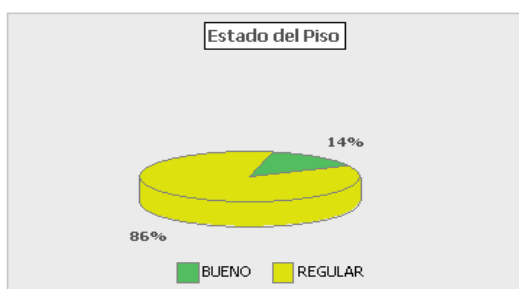
**10. Escuela nacional de autogestión comunitaria –Pronade- lote 31-f Colonia el Esfuerzo, Chimaltenango.**

Este es un establecimiento oficial de educación primaria, una de sus características principales es que es de modalidad monolingüe, de tipo mixto, su población estudiantil es no maya, funciona en la jornada matutina.

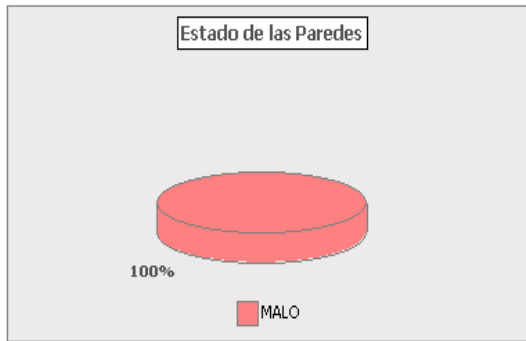
**Ambientes, mobiliario y equipo.**

**Ambientes:**

Ambiente	Cantidad
Aula	7
Instalaciones sanitarias	4
<b>Total</b>	<b>11</b>







**Mobiliario:**

	Regular
Archivos	1
Mesas individuales	120
Pizarrones de marcador	2
Pizarrones de yeso	5
Pupitres	25
Sillas para alumnos	120



**Equipamiento:**

En lo que respecta a equipamiento, esta escuela únicamente cuenta con una estufa de gas tipo industrial la cual se encuentra en regular estado.

**Matrícula y rendimiento:** Cuadro comparativo:

**Matrícula:** Alumnos inscritos al inicio de año:

	1	2	3	4	5	6	TOTAL
2003	95	63	39	40	24	24	285
2004	100	80	51	35	44	21	331
2005	99	63	68	56	23	41	350

**Rendimiento:** a nivel general.

<b>Año</b>	<b>Inicial</b>	<b>Rep. Inicial</b>	<b>Retirados</b>	<b>Promovidos</b>	<b>Final</b>	<b>% Rep.</b>	<b>% Ret</b>	<b>% Pro</b>
<b>2003</b>	<b>268</b>	<b>30</b>	<b>15</b>	<b>230</b>	<b>254</b>	<b>11,19</b>	<b>5,60</b>	<b>90,6</b>
<b>2004</b>	<b>273</b>	<b>28</b>	<b>12</b>	<b>215</b>	<b>262</b>	<b>10,26</b>	<b>4,40</b>	<b>82,1</b>
<b>2005</b>	<b>307</b>	<b>45</b>	<b>14</b>	<b>251</b>	<b>294</b>	<b>14,66</b>	<b>4,56</b>	<b>85,4</b>

**Número de docentes asignados por año:**

<b>Año</b>	<b>Cargos Docentes</b>
<b>2003</b>	<b>8</b>
<b>2004</b>	<b>10</b>
<b>2005</b>	<b>11</b>



## BIBLIOGRAFÍA

- ALMENGOR, HENRY. **Folleto de apuntes de derecho tributario.** (s.l.i.), (s.e.), 2004.
- BAJO FERNANDEZ, M. **El derecho penal económico un estudio de derecho positivo español.** “anuario de derecho penal y ciencias penales”, (s.l.i.), (s.e.), 1979.
- BERLIRI, Antonio. **Principios del derecho tributario.** “ediciones derecho financiero”, Madrid: (s.e.), 1964.
- BIELSA, Rafael. **Compendio de derecho público.** 3t.; derecho fiscal, (s.l.i.), (s.e.), (s.f.).
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** 11ava. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.L.R. 1,976.
- DE LEON VELAZCO, Héctor Aníbal y José francisco de Matta Vela. **Curso de derecho penal guatemalteco.** Guatemala: Ed. Imprenta y encuadernación Centroamericana. 1993.
- ESCOBAR ALBUREZ, Héctor Rafael. **El ilícito tributario.** Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1973.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** 1 Vol.;. 2da. ed.;. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, (s.f.).
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** 2 Vol.;. 2da. ed.;. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, (s.f.).
- GÓMEZ, MANTELLINI, Jorge. **Derecho y legislación fiscal.** México: Ed. Gobernación del Distrito Federal de México, 1,974.
- GONZALES TOSCANO, Luis Fernando. **La inoperancia en el control y fiscalización por el órgano competente, provoca evasión fiscal, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.** Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Junio 1999.
- JARACH, Dino. **El derecho imponible.** “ediciones revista de jurisprudencia”, Buenos Aires, Argentina: (s.e.), 1943.
- MARTINEZ PÉREZ, Carlos. **El delito fiscal.** (s.l.i.), (s.e.), (s.f.).
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas.** 3era. ed.;. (s.l.i.), Ed. Jurídica de Chile, 1,976.

MEJÍA CEBALLOS, Jorge Víctor. **El procedimiento para la devolución del crédito fiscal por impuesto al valor agregado.** Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Marzo 2000.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero parte II derecho tributario.** 3ra. ed.;. Guatemala: Ed. Comunicación Grafica G&A, 2004.

PLÁ RODRIGUEZ, Américo, **Los principios del derecho del trabajo.** Ensayo, (s.l.i.), (s.e.), (s.f.).

QUINTERO OLIVARES, G. **Los delitos especiales y la teoría de la participación.** Barcelona: Ed. CYMYS, 1974.

RODRIGUEZ MOURULLO, G. **El nuevo delito fiscal.** Revista española de derecho financiero, (s.l.i.), Ed. civitas números 15 y 16. 1977.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones del derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1,992.

#### **Legislación:**

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

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

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

**Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.** Presidente de la República, Acuerdo Gubernativo número 311-97, 1997.