

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

**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA  
Y LA NECESIDAD DE SU REFORMA**



**ANGÉLICA LIZBETH GODÍNEZ SANTOS**

**GUATEMALA, MAYO DE 2007**

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

**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA  
Y LA NECESIDAD DE SU REFORMA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**ANGÉLICA LIZBETH GODÍNEZ SANTOS**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, mayo de 2007

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana.  
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López.  
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla.  
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez.  
VOCAL IV: Br. José Domingo Rodríguez Marroquín.  
VOCAL V: Br. Edgar Alfredo Valdez López.  
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana.

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Julio Roberto Echeverria Vallejo.  
Vocal: Lic. Enexton Emigdio Gómez Melendez.  
Secretario: Lic. Juan Carlos Godínez Rodríguez.

**Segunda Fase:**

Presidenta: Licda. Crista Ruiz Castillo de Juárez.  
Vocal: Licda. Viviana Nineth Vega Morales.  
Secretaria: Licda. Dora Renee Cruz Navas.

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

PROCURADURIA GENERAL DE LA NACION  
15 Avenida 9-69 Zona 13  
PBX: 2248-3200  
**LIC. JOSÉ BENITO DÍAZ AJA**



Guatemala, 30 de octubre de 2006

Señor:

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
de la Universidad de San Carlos de Guatemala.  
Licenciado: Bonerge Amilcar Mejía Orellana

Conforme providencia de esa decanatura de fecha veintidós de agosto del año dos mil cinco y en mi calidad de Asesor de Tesis de Grado de la Bachiller ANGÉLICA LIZBETH GODÍNEZ SANTOS, titulada **“EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA Y LA NECESIDAD DE SU REFORMA”**, plan de tesis que fue admitido en su oportunidad para su revisión.

Después de revisar el plan de tesis de la bachiller GODINEZ SANTOS, se procedió a efectuar el análisis correspondiente y habiendo efectuado todas las sugerencias que fueron propuestas a efecto de darle un mejor concepto al tema considero que el trabajo anteriormente relacionado cumple con los requisitos que para el efecto establece el reglamento de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de esta Universidad y en tal sentido opino que el mismo debe ser sometido en el exámen público de Tesis, previo dictamen del Revisor de Tesis que le sea asignado.

Sin otro particular me suscribo de usted.

Atentamente,

**Lic. José Benito Díaz Aja**  
**Abogado y Notario**  
**Consejero y Asesor de Tesis**  
**Colegiado No. 3,491**

**Lic. JOSÉ BENITO DÍAZ AJA**  
**ABOGADO Y NOTARIO**

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, C.A.



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, treinta de enero de dos mil siete.

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A) MARCOS ANIBAL SÁNCHEZ MÉRIDA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **ANGÉLICA LIZBETH GODÍNEZ SANTOS**, Intitulado: **“EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA Y LA NECESIDAD DE SU REFORMA”**.

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.



  
**LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**

cc. Unidad de Tesis  
MTCL/sllh

**MARCOS ANIBAL SÁNCHEZ MÉRIDA  
ABOGADO Y NOTARIO**

6ª. Calle 4-17, zona 1, Edificio Tikal Torre Norte  
Oficina No. 214 Tel. 53937673-22510478



Guatemala, 21 de febrero de 2007

Licenciado Marco Tulio Castillo Lutín  
Jefe de la Unidad de Tesis, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
PRESENTE.

Cordialmente hago de su conocimiento que con base al nombramiento de fecha treinta de enero de dos mil siete otorgado a mi persona, procedí a Revisar la Tesis de la Bachiller ANGÉLICA LIZBETH GODÍNEZ SANTOS, intitulada "**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA Y LA NECESIDAD DE SU REFORMA**". Para los efectos correspondientes, en el proceso de revisión recomendé las correcciones que fueron necesarias en dicha tesis.

Es mi opinión que el trabajo de tesis desarrollado por la estudiante ANGÉLICA LIZBETH GODINEZ SANTOS, se apegó al instructivo general para la elaboración de tesis de esa facultad, por tal motivo considero que llena los requisitos técnico-legales que la legislación universitaria establece para el efecto. Considero que se debe continuar con el trámite ordenando su Impresión para que pueda ser sometido a su discusión y aprobación en el exámen público correspondiente y para los efectos consiguientes emito el presente **DICTAMEN FAVORABLE**.

Sin otro particular me suscribo de usted.

Atentamente,

Lic. Marcos Anibal Sánchez Mérida  
Colegiado No. 5,247

**MARCOS ANIBAL SANCHEZ MERIDA  
ABOGADO Y NOTARIO**



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, doce de abril del año dos mil siete.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante ANGÉLICA LIZBETH GODÍNEZ SANTOS, Titulado "EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA Y LA NECESIDAD DE SU REFORMA" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

MTCL/slh



## DEDICATORIA

A DIOS:

Por darme la sabiduría y el entendimiento para poder alcanzar esta preciosa meta.

A MI MADRE:

Edna Noemi Santos de Godínez. **Q. E. P. D.**  
Por su gran amor, por ser mi amiga y por ser una de mis grandes motivaciones.

A MI PADRE:

Victor Adolfo Godínez Cifuentes.  
Por su apoyo, cariño y como premio a sus múltiples esfuerzos.

A MIS HERMANOS:

Elier Godínez y Victor R. Godínez.  
Con mucho cariño y admiración.

A MI CUÑADA Y  
SOBRINITAS:

Jessica, Joseli, Jansy, Julieta, Jaylin y Jisselee.  
Con mucho cariño.

A MIS TIOS Y  
PRIMOS:

Con mucho cariño.

A MIS AMIGOS:

Edna García, Ruben Lara, Amelita Ramírez, Marvin González,  
Lic. Erick Cortave, Tony de Cortave, Adriana Tacam, Betzaida  
Revolorio, Griselda Yupe, Lic. Sonia Borrayo, Familia García.  
Por su apoyo y cariño.

A LAS IGLESIAS:

A.D. Esmirna y Buenas Nuevas.

A LA FACULTAD:

**DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD  
DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.**

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Nociones generales.....	1
1.1.1. Definición.....	2
1.1.2. Concepto.....	3
1.1.3. Autonomía.....	4
1.2. Fuentes del derecho tributario.....	6
1.2.1. La Constitución Política de la República de Guatemala.....	6
1.2.2. Los tratados internacionales.....	7
1.2.3. La ley.....	7
1.2.4. Actos con fuerza de ley.....	8
1.2.4.1. Decretos legislativos.....	8
1.2.4.2. Decretos-leyes.....	8
1.2.5. El reglamento.....	9
1.2.6. Las ordenes interpretativas y las circulares.....	10
1.2.7. El derecho supletorio.....	11
1.3. Generalidades de los tributos.....	11
1.3.1. Definición.....	11
1.3.2. Clasificación de los tributos.....	12
1.3.2.1. El impuesto.....	12
1.3.2.2. Clases de impuestos.....	12
1.3.2.3. Las tasas o derechos.....	14
1.3.2.4. Contribuciones especiales.....	16
1.3.2.5. Los tributos parafiscales.....	18

### CAPÍTULO II

2. Interpretación de las normas tributarias.....	19
--	----

	<b>Pág.</b>
2.1. Teorías sobre la interpretación de las normas tributarias.....	19
2.1.1. Teoría de la interpretación estricta o literal.....	20
2.1.2. Teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención.....	21
2.1.3. Teoría de la interpretación económica.....	22
2.1.4. Teoría de la interpretación funcional.....	23
2.2. La calificación en derecho tributario.....	24
2.3. El fraude a la ley tributaria .....	25
2.3.1. Concepto.....	26
2.3.2. Formas de reacción frente a las actuaciones en fraude de ley.....	28
2.4. La simulación.....	29
2.5. La simulación en el derecho tributario.....	30

### **CAPÍTULO III**

3. Principios constitucionales sobre el tributo.....	31
3.1. Concepto de tributo.....	31
3.2. Principios constitucionales.....	31
3.2.1. Principio de capacidad económica.....	32
3.2.2. Principio de igualdad.....	34
3.2.3. Principio de generalidad.....	35
3.2.4. Principio de progresividad .....	36
3.2.4.1 El límite de la confiscatoriedad.....	37
3.2.5. Principio de legalidad tributaria.....	38
3.2.5.1. Ámbito material del principio de legalidad.....	40
3.2.5.2. Alcance del principio de legalidad.....	41
3.2.6. Otros principios constitucionales.....	42

### **CAPÍTULO IV**

4. Sujetos del tributo.....	45
4.1. Sujeto activo.....	45

	<b>Pág.</b>
4.2. Sujeto pasivo.....	46
4.2.1. El contribuyente.....	47
4.2.2. El sustituto.....	48
4.3. El responsable.....	50
4.3.1. Concepto.....	50
4.3.2. Clases.....	50
4.3.2.1. Responsable subsidiario.....	50
4.3.2.2. Responsable solidario.....	51
4.4. Transmisión o sucesión en la deuda tributaria.....	52
4.5. La solidaridad tributaria.....	53
4.6. La capacidad de obrar.....	54
4.7. La representación.....	54

## **CAPÍTULO V**

5. Derecho penal tributario.....	57
5.1. Definición.....	57
5.2. Características del derecho penal tributario.....	61
5.2.1. Normativo.....	61
5.2.2. De carácter positivo.....	61
5.2.3. De observancia general.....	61
5.2.4. Esencialmente sancionador.....	62
5.3. Semejanzas y diferencias con el derecho penal común.....	62
5.3.1. En cuanto a las infracciones.....	62
5.3.2. En cuanto a las sanciones.....	63
5.3.3. En cuanto al órgano que las aplica.....	64
5.4. Sanciones tributarias.....	65
5.4.1. Multa.....	65
5.4.2. Intereses y recargos.....	67
5.4.3. Cierre temporal de la empresa.....	68

	<b>Pág.</b>
<b>CAPÍTULO VI</b>	
6. El delito de defraudación tributaria.....	69
6.1. Concepto.....	69
6.2. Naturaleza jurídica.....	70
6.3. Elementos del delito de defraudación tributaria.....	73
6.3.1. Elemento objetivo.....	73
6.3.2. Elemento subjetivo.....	77
6.3.3. El bien jurídico tutelado.....	77
6.4. Regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.....	79
6.5. Casos especiales de defraudación tributaria.....	79
6.6. Penas en el delito de defraudación tributaria.....	82
6.6.1. Clases de penas.....	82
6.6.1.1. Penas principales.....	82
6.6.1.2. Penas accesorias.....	85
6.7. El delito de defraudación tributaria en el derecho comparado.....	86
6.8. Propuesta de reforma a la pena y multa establecida en el Artículo 358 “A” del Código Penal de Guatemala Decreto Número 17-73.....	88
6.8.1. Aumento de pena.....	88
6.8.2. Aumento de multa.....	88
6.8.3. En caso de reincidencia.....	89
CONCLUSIONES.....	93
RECOMENDACIONES.....	95
BIBLIOGRAFÍA.....	97

(i)

## INTRODUCCIÓN

Los delitos como la defraudación tributaria, son de suma trascendencia y actualidad, ya que su práctica tan común en nuestro medio, no sólo afecta la actividad financiera del Estado sino también a la sociedad en general, debido a que el Estado al ver reducidos sus ingresos, opta por la supresión de gastos de inversión y los destinados a la prestación de servicios públicos y a programas de asistencia social, en detrimento directo de la calidad de vida de los guatemaltecos, especialmente los de escasos recursos económicos.

Guatemala es uno de los países de Latinoamérica donde existe mayor defraudación tributaria. Las raíces de este problema derivan no solo de la cultura de impunidad que ha prevalecido en nuestra sociedad, sino también de la corrupción y mal uso que se ha hecho de los ingresos fiscales y que ha llevado a la insolvencia de las finanzas públicas con las consecuentes repercusiones en la economía nacional.

Para superar la crisis actual es necesaria e impostergable la reforma a nuestra legislación en este caso el Código Penal, la que debe incluir una política de verdadera severidad en cuanto a la pena y multa a aplicar, para que de esta forma se de una mejor recaudación y fiscalización de los tributos y un mejor control en la ejecución de dicho delito. El presente trabajo se encuentra apoyado, en información obtenida de la doctrina establecida y de nuestra legislación vigente, con el objetivo de llegar a concluir el mismo, quedando comprendido en seis capítulos.

En el primer capítulo se desarrolla el derecho tributario, las nociones generales; concepto, fuentes del derecho tributario y su importancia, las generalidades de los tributos y su clasificación tanto doctrinaria como legal. En el segundo capítulo se destacan las teorías sobre la interpretación de las normas tributarias, la calificación en

(ii)

el derecho tributario, el fraude a la ley tributaria y las formas de reacción al mismo, al igual que la simulación en el derecho tributario.

En el tercer capítulo, se desarrolló en forma sucinta el punto referente a los principios constitucionales sobre el tributo. En el cuarto capítulo se desarrolló lo concerniente a los sujetos del tributo doctrinariamente como legalmente, concepto del sujeto activo, concepto de sujeto pasivo y quienes pueden ser considerados sujetos pasivos, el responsable y sus clases, transmisión o sucesión en la deuda tributaria, la solidaridad tributaria, la capacidad de obrar y la representación.

En el capítulo quinto se trata el tema del derecho penal tributario, definición, características, análisis de las semejanzas y diferencias con el derecho penal común y las sanciones tributarias. Por último el capítulo sexto, contiene un análisis de todo lo relacionado con el delito de defraudación tributaria; concepto, naturaleza jurídica, sus elementos, su regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco y en el derecho comparado, y las penas previstas para los responsables del mismo. En la medida de mis limitados conocimientos como estudiante de leyes, he tratado de enfocar el tema en forma objetiva y crítica adecuándolo a las circunstancias de nuestra realidad nacional, por lo que dentro del contenido de éste aparecen comentarios propios de la autora; pretendiendo con ello aportar ideas constructivas y evidenciar la necesidad de actualizar nuestra legislación, mediante la reforma de las normas jurídico penales existentes, por lo cual en este último capítulo me permito presentar una propuesta de reforma al Código Penal en el Artículo donde se encuentra tipificado el delito de defraudación tributaria.

El objetivo del presente trabajo es contribuir en una mínima parte al que hacer tributario y además lograr hacer conciencia en más de alguna persona, sobre la responsabilidad moral y legal de pagar los tributos y así poder llegar a ser un mejor país para las futuras generaciones.

## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

#### 1.1. Nociones generales

El accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población mediante la prestación de servicios públicos, realizando para ello diverso tipo de actividades que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin; al conjunto de estas actividades se le da el nombre de actividad financiera del Estado la cual puede dividirse en tres fases:<sup>1</sup>

- La obtención de los ingresos, sean éstos provenientes de la explotación del patrimonio estatal, de los diversos tributos vigentes en el país (sistema tributario), de la contratación de empréstitos (deuda externa) o de la emisión de bonos (endeudamiento interno).
- La administración de los bienes del Estado, incluyendo en esta la gestión o manejo de los ingresos obtenidos y
- La erogación o gasto público, para el sostenimiento de las funciones y servicios públicos y otra serie de erogaciones a las cuales todo Estado moderno se ve obligado.

Es la primera fase, específicamente la obtención de ingresos provenientes del sistema tributario, el objeto o campo de estudio del derecho tributario, ya que si bien el estado tiene derecho a exigir los tributos a las personas naturales o jurídicas sujetas a su potestad tributaria, y éstas la obligación de “contribuir a

---

<sup>1</sup> Ortega B., Joaquín. **Apuntes de derecho fiscal**. Pág. 9.

los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;”,<sup>2</sup> esta actividad debe desarrollarse dentro del marco de la legalidad, mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnico-administrativos de tipo tributario, que eviten arbitrariedades y abusos de poder por parte del fisco e incumplimiento, defraudación y evasión por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

#### 1.1.1. Definición

El derecho tributario comprende dos grandes partes, la primera parte o parte general es donde se encuentran incluidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos establecidos; teóricamente se le considera la más importante, pues en ella están contenidos los principios de los cuales no se puede prescindir, en un estado de derecho, para lograr la coacción que significa el tributo, el cual debe estar regulado de forma tal que imposibilite la arbitrariedad o el abuso de poder.

En nuestro medio esta parte la encontramos en la Constitución Política de la República que contiene un marco bien definido en materia tributaria, aunque en la misma hay algunas disposiciones de carácter casi reglamentario que dificultan la recaudación tributaria, por ejemplo el Artículo 17 que establece que “no hay prisión por deuda.”; y los Artículos 73, 88, 119 literales f) y k), y el 243 que regulan exenciones y deducciones a impuestos, incentivos fiscales, protección al capital el ahorro la inversión y el principio de capacidad de pago, respectivamente. También encontramos esta parte general en el Código Tributario, que vino a darle dinámica a los principios tributarios constitucionales y a normar, en

---

<sup>2</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. Art. 135 literal d).

forma más o menos adecuada, las relaciones entre el Estado y los contribuyentes con ocasión de los impuestos.

La segunda parte o parte especial, contiene normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran el sistema tributario nacional, es decir el conjunto de leyes específicas de cada impuesto, verbigracia, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, etc., tomando ese conjunto como un todo. La codificación del derecho tributario toma muy especialmente en cuenta esta división la cual fue adoptada por el modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID y, consecuentemente, por nuestro Código Tributario.

#### 1.1.2. Concepto

El derecho tributario, lato sensu, es el conjunto de normas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

Para el tratadista Narciso Amorós “es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”.<sup>3</sup>

El Artículo 1 del Código Tributario guatemalteco contiene un concepto legal de derecho tributario en la forma siguiente: conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado. De los anteriores conceptos se infiere

---

<sup>3</sup> **Derecho tributario.** Pág. 64.

que el derecho tributario se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, siendo fundamental destacar que además tiene como finalidad o preocupación característica, sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos.

### 1.1.3. Autonomía

En cuanto a la autonomía del derecho tributario no existe acuerdo, pues los tratadistas adoptan posiciones divergentes, las cuales se pueden sintetizar en:

- Los que niegan categóricamente la autonomía del derecho tributario y que siendo así lo subordinan al derecho administrativo considerándolo una rama de éste. Basándose en el argumento de que la actividad del Estado es una función administrativa, que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas, afirman que el derecho tributario carece de autonomía científica y lo consideran un capítulo del derecho administrativo. Esta corriente adquiere particular relevancia en que, no sólo la sostienen renombrados administrativistas como: Alessi, Gaetano, Vita, sino también destacados especialistas en derecho tributario, entre ellos Giannini, Micheli, Hensel, Blumenstein y otros.
- Los que estiman que el derecho tributario forma parte del derecho financiero. Esta posición adquiere importancia debido a que muchos autores y enciclopedistas de las ciencias jurídicas, consideran al derecho financiero, derecho fiscal y derecho tributario, como sinónimos. A este respecto cabe considerar que, según fue expuesto

en la parte inicial de este trabajo, la actividad financiera del Estado es muy amplia y abarca otras disciplinas jurídicas, mientras que el campo del derecho tributario es más específico y se limita a regular la captación de ingresos provenientes del sistema tributario. En nuestro medio esta es la posición predominante ya que didácticamente, existe unidad entre derecho financiero y derecho tributario; siendo el primero parte del pensum de estudios de abogacía y notariado, mientras el segundo es un capítulo de dicho curso.

- Quienes consideran y afirman que el derecho tributario depende del derecho privado (civil y comercial), y le conceden solamente un “particularismo exclusivamente legal”, esta es la posición menos acertada ya que el ser como en ella se argumenta, significaría que el legislador tributario al crear regulaciones fiscales expresas, derogaría normas civiles o mercantiles, pero si no lo hace, seguiría rigiendo la norma de derecho privado sobre la norma tributaria, lo cual no puede ser. Esta posición es sostenida por el autor francés Geny.
  
- Finalmente los que afirman que el derecho tributario es autónomo, tanto material como sustantivo, didáctica y científicamente. Autores como Trotobas y de la Garza, Jarach y García Belsunce, adoptan este criterio, que consideran como la autonomía científica del derecho tributario.

A mi criterio y en virtud de que el derecho tributario responde a principios generales, campo de acción, definiciones, conceptos e instituciones propias, independientes de las desarrolladas en otras

disciplinas y campos del derecho, debe concedérsele la calidad de disciplina autónoma, dentro del derecho público.

## 1.2. Fuentes del derecho tributario

En el derecho tributario, al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico-público, la teoría de las fuentes del derecho se circunscribe prácticamente a los modos de creación del derecho escrito. Entendiéndose la expresión fuentes del derecho tributario en el sentido de medios generadores de normas jurídicas, como formas de creación e imposición de éstas, podemos enumerar las siguientes fuentes:

### 1.2.1. La Constitución Política de la República de Guatemala

Es la primera de las fuentes del ordenamiento tributario a la que es necesario reconocer su trascendencia como medio creador de normas tributarias, el valor de la misma en sentido propio, respecto de los preceptos constitucionales que afectan específicamente a los tributos, afirmando principios generales de los mismos (igualdad, equidad y proporcionalidad de los impuestos y contribuciones); puesto que la Constitución como norma suprema del ordenamiento, condiciona los modos de creación de las restantes. Nuestra Constitución Política es fuente del derecho tributario pues contiene un marco bien definido de esta materia.

Por su parte el Código Tributario desarrolla estos principios constitucionales, estableciendo en su Artículo 2 que: son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las

convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

#### 1.2.2. Los tratados internacionales

Los tratados o convenciones internacionales ocupan por debajo de la Constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía y asumen relevancia excepcional en el derecho financiero internacional. Problemas como la doble o múltiple tributación internacional, unificación de aranceles, etc., se solucionan mediante tratados o convenciones entre dos o más países. Algunos autores consideran que los tratados o convenciones internacionales constituyen una fuente indirecta del derecho tributario, por derivar su validez de la una ley nacional que los apruebe.

Lo que es incuestionable es que los tratados o convenciones internacionales, son fuente del derecho tributario, así lo establece el Artículo 2 numeral 2 del Código Tributario, condicionando su validez a que tengan fuerza de ley; lo que debe entenderse por su aprobación por parte del Congreso de la República.

#### 1.2.3. La ley

En sentido formal, es la manifestación de la voluntad del Estado emitida por los órganos a los cuales la propia Constitución delega la tarea legislativa, en Guatemala es el Congreso de la República quien tiene en forma exclusiva dicha función.

Indudablemente es la fuente inmediata de mayor importancia en derecho tributario. En nuestro país “toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe;”<sup>4</sup> y aplicado el concepto a esta materia, significa que sin la ley no podrían existir tributos.

#### 1.2.4. Actos con fuerza de ley

##### 1.2.4.1. Decretos legislativos

Son normas con rango de ley dictadas por el gobierno en base a una delegación de las cortes. Esta delegación no cabe en materias que requieran ser reguladas por ley orgánica. (Las relativas a los derechos fundamentales y libertades públicas, las que aprueban los estatutos de autonomía y el régimen electoral general, y las demás previstas por la Constitución).

##### 1.2.4.2. Decretos-leyes

En algunos países se autoriza que en casos extraordinarios de necesidad o urgencia nacional, el poder ejecutivo dicte decretos-leyes que regulen aspectos tributarios, lo cual no sucede en nuestro país en donde los decretos-leyes son emitidos en períodos de anormalidad institucional como es el caso de gobiernos de facto, y para que conserven su carácter de ley, deben ser reconocidos como válidos por la Asamblea Nacional Constituyente que decreta y promulga la Constitución Política que regirá al país,

---

<sup>4</sup> Constitución Política. **Ob. Cit;** Art. 5.

al volver al régimen de legalidad.<sup>5</sup> En Guatemala la facultad de sancionar la ley es exclusiva del Congreso de la República y no es admisible, en épocas de normalidad constitucional, que el ejecutivo tome dicha atribución.

#### 1.2.5. El reglamento

Son las disposiciones emanadas por el Organismo Ejecutivo, que tienen como ámbito natural el desarrollo o ejecución de las leyes emitidas por el Congreso de la República, la organización, funcionamiento y ejercicio de las facultades propias de la administración pública y en materia de impuestos, la administración tributaria. El reglamento tiene trascendencia como creador de normas jurídico-tributarias, pues algunas leyes condicionan su vigencia a la emisión del reglamento respectivo, aunque esto en nuestro país lamentablemente no sucede ya que existen varias leyes, a las cuales se condiciono la emisión de su respectivo reglamento y aun no ha sido emitido.

La facultad de emitir reglamentos corresponde al Presidente de la República,<sup>6</sup> pero este la delega en otros órganos, por regla general el ministerio relacionado con la ley emitida. Se ha dicho que desde el punto de vista jurídico los reglamentos ocupan una posición de subordinación con relación a la ley, ya que estos no deben alterar o desvirtuar la ley, pueden apartarse del texto literal de ella, siempre que se ajusten a su espíritu, pues en esa medida la integran.

---

<sup>5</sup> **Ibid.** Disposiciones transitorias y finales. Art. 16.

<sup>6</sup> **Ibid.** Art. 183 literal e).

### 1.2.6. Las órdenes interpretativas y las circulares

Las órdenes interpretativas no suponen actividad normativa, de innovación en el ordenamiento en sentido estricto, sino simplemente establecimiento del sentido o interpretación, la interpretación ministerial vincula únicamente a los órganos subordinados jerárquicamente al ministro, pero no a los particulares ni a los tribunales. La publicación de las órdenes interpretativas puede ser entendida como una garantía de seguridad jurídica, al permitir el conocimiento de estas disposiciones internas a los particulares.

Por lo que se refiere a las circulares, se trata de disposiciones puramente internas, dictadas en uso de la potestad de organización de los servicios o del principio jerárquico. Suelen proceder de centros directivos distintos del propio ministro, aparte de las estrictamente organizativas, interesan las que establecen criterios para la aplicación de una norma; con la finalidad generalmente de unificar la práctica de los diferentes órganos con competencia.

Tanto las órdenes interpretativas como las circulares, no son fuente del derecho tributario; a este respecto algunos tratadistas sostienen que esta clase de disposiciones son sólo de observancia interna para la administración, y no obligan a los particulares, menos aun si contienen órdenes apartadas de la ley, no debiendo aplicarse aun siendo favorables a los contribuyentes.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 65.

### 1.2.7. El derecho supletorio

Es la colección de normas jurídicas, o cuerpo legal, que se aplica a falta de disposiciones expresas contenidas en un código o ley.<sup>8</sup> La jurisprudencia ha precisado que para que sea aplicable otra ley es necesario que exista una laguna legal o deficiencia que no pueda ser suplida por las especialidades del derecho tributario, o por las generales que informan al derecho administrativo.

### 1.3. Generalidades de los tributos

A pesar que ciertos autores no conciben una teoría general de la tributación de alcance universal, la doctrina ha demostrado que ello es posible ya que la discrepancia radica en la diferente manera de apreciar la materia.

#### 1.3.1. Definición

Blumenstein dice en una definición excelente que: “tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”<sup>9</sup>

El tributo es concebido genéricamente como “una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pág. 618. Tomo II.

<sup>9</sup> Giuliani. **Ob. Cit.** Pág. 257.

<sup>10</sup> **Ibid.** Pág. 257.

### 1.3.2. Clasificación de los tributos

#### 1.3.2.1. El impuesto

El Código Tributario define el impuesto como “el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.<sup>11</sup> En la doctrina existen las más variadas definiciones de impuesto, sin embargo De la Garza como conclusión al estudio de este gravamen propone la siguiente definición “el impuesto es una prestación tributaria obligatorio ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”.<sup>12</sup> Para Giuliani los impuestos son “las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”.<sup>13</sup>

#### 1.3.2.2. Clases de impuestos

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos, sin embargo las más importantes, generalmente citadas y utilizadas son las siguientes:

- Directos e indirectos. Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico sin embargo, es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. En este ámbito

---

<sup>11</sup> **Código Tributario.** Decreto 6-91. Art. 11.

<sup>12</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal.** Pág. 61.

<sup>13</sup> Giuliani. **Ob. Cit.** Pág. 263.

suele señalarse que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en cualquiera de sus dos aspectos, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

- Reales y personales. Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, es decir se desentienden de las personas o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.
  
- Específicos y ad valorem. El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

- Generales y especiales. También se les llama impuesto sintético e impuesto analítico respectivamente. En esta clasificación existen dos criterios para poder distinguir cuáles son los impuestos generales y cuáles los impuestos especiales.

Uno de los criterios señala que el impuesto general es el que grava diversas actividades y operaciones, pero que tiene un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio, el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

El otro de los criterios señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica.

- Con fines fiscales y con fines extrafiscales: los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social o económico.

#### 1.3.2.3. Las tasas o derechos

Es la segunda figura tributaria en importancia como fuente de recursos para el Estado. La doctrina señala que las tasas o derechos son contraprestaciones que los particulares pagan al

Estado por la prestación de un servicio determinado; sin embargo, se debe distinguir cuáles son los servicios que deben retribuirse con las tasas, es decir con un tributo y cuáles se deben de retribuir con otro tipo de contraprestación que en los países donde se habla español se llaman precios; también debe de tratarse de servicios jurídicos inherentes al Estado y no a servicios de otra índole.

De acuerdo con este orden de ideas diversos autores han elaborado sus definiciones sobre esta figura tributaria de las cuales se citan algunas: Margáin citado por Lobato define a las tasas o derechos como “la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares”.<sup>14</sup> De igual forma Giuliani Fonrouge señala que se trata de “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>15</sup> Por su parte Lobato considera que las tasas o derechos son “las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios”.<sup>16</sup>

De las definiciones anteriores se puede concluir que las características de la tasa o derecho son las siguientes:

---

<sup>14</sup> Rodríguez Lobato. **Ob. Cit.** Pág. 76.

<sup>15</sup> **Ibid.**

<sup>16</sup> **Ibid.** Pág. 77.

- Es una contraprestación en dinero.
- Es una obligación ex-lege.
- El presupuesto es un servicio inherente al Estado.

#### 1.3.2.4. Contribuciones especiales

La tercera figura jurídica tributaria corresponde a las contribuciones especiales en algunos casos llamadas contribuciones por mejoras, nuestro Código Tributario establece una definición para cada una. Define a la contribución especial como “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.”<sup>17</sup>

Define también la contribución especial por mejoras como “la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.<sup>18</sup>

Margáin define a la contribución especial como “la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica”. Por su parte Lobato considera, que la contribución especial es “la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter

---

<sup>17</sup> Código Tributario. Ob. Cit; Art. 13 primer párrafo.

<sup>18</sup> Ibid. Art. 13 segundo párrafo.

obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad”.<sup>19</sup>

Una de las definiciones más aceptadas es la que da Giuliani citado por Lobato donde la define 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>20</sup>

Las características de la contribución especial son las siguientes:

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

---

<sup>19</sup> Rodríguez Lobato. **Ob. Cit.** Pág. 84.

<sup>20</sup> **Ibid.**

### 1.3.2.5 Los tributos parafiscales

Se consideran tributos porque tienen algunos de sus caracteres, aunque no cumplan con todos sus requisitos, son llamados también exacciones parafiscales. Se trata de auténticos tributos pero que se gestionan al margen de los tributos típicos, por entidades u órganos distintos; podemos citar entre éstos las contribuciones a la seguridad social, los aranceles de funcionarios y las contribuciones a la cámara de comercio.

Las características de los tributos parafiscales según la doctrina que las ha estudiado son las siguientes:

- Gestión extraña a los órganos propios de la administración financiera.
- Carácter extrapresupuestario respecto del presupuesto del Estado.

## CAPÍTULO II

### 2. Interpretación de las normas tributarias

#### 2.1. Teorías sobre la interpretación de las normas tributarias

La interpretación, entendida como actividad de carácter cognoscitivo, cuyo objeto es averiguar el sentido de la norma jurídica, constituye un momento necesario en el proceso de aplicación de la misma. Siguiendo el símil propuesto por un maestro clásico de la teoría de la interpretación, se puede comparar la actividad del intérprete de la norma jurídica con la del intérprete musical ya que de la misma manera que la partitura no suena hasta que es interpretada, tampoco la norma jurídica revela su sentido si no es a través de la interpretación.

La interpretación de las normas tributarias siempre ha aparecido rodeada de una controversia doctrinal y jurisprudencial, en la que se han puesto de manifiesto una serie de razones tendentes a mostrar la singularidad que la tarea del intérprete presenta cuando se proyecta sobre este campo. Ello se ha debido básicamente a dos causas, de una parte la cuestión de la interpretación ha sido la piedra de toque que ha distinguido a las grandes escuelas que a lo largo del pasado siglo y principios del actual han batido sus armas en la lucha por el derecho. Por otra parte la animosidad y prevención con que tradicionalmente ha sido acogida la norma tributaria en el seno del ordenamiento jurídico.

La cuestión de la interpretación de las normas tributarias, que hoy puede considerarse resuelta ha ocupado la atención de la doctrina durante un largo período de tiempo, especialmente durante la época anterior a la consolidación del derecho tributario como disciplina científica. Dicha cuestión ha aparecido

históricamente ligada a las polémicas sobre la naturaleza de las normas tributarias, así como a determinadas discusiones surgidas en el curso del proceso de elaboración conceptual del derecho tributario, acerca de su autonomía y de su relación con otras disciplinas.

Las principales teorías o planteamientos que históricamente se han producido respecto de la interpretación en derecho tributario son las siguientes:

#### 2.1.1. Teoría de la interpretación estricta o literal

Como derivación de la concepción despectiva del impuesto, de la conceptualización de las leyes tributarias como normas “odiosas” o restrictivas de la libertad individual, se ha sostenido durante algún tiempo la tesis de que dichas leyes deberían ser objeto de una aplicación restrictiva. De aquí los criterios de interpretación restrictiva o estrictamente literal o de la máxima *in dubio contra fiscum*, considerada como paralela a la de *in dubio pro reo*, del derecho penal.

Estos planteamientos han estado presentes hasta tiempos relativamente recientes en la jurisprudencia; no hace falta insistir en que dichos planteamientos son insostenibles, por más de un motivo. Al respecto se ha subrayado en primer lugar, el error de hablar de interpretación restrictiva o literal como criterios de interpretación cuando es bien sabido que esta operación no admite criterios apriorísticos en el sentido indicado; con dichos términos puede aludirse sólo a los resultados de la interpretación, no a los criterios para su desarrollo.

En la misma línea puede señalarse que el principio *in dubio pro reo* del derecho penal se refiere, no a la interpretación de la norma sino a la

apreciación de la prueba; la crítica fundamental a esta línea de interpretación es la que se refiere al presupuesto que le sirve de fundamento, el del pretendido carácter restrictivo u “odioso” de las instituciones tributarias.

### 2.1.2. Teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención

Un planteamiento paralelo al de la teoría anterior pero de signo opuesto, es el que se podría llamar de la interpretación favorable al fisco. Especialmente en materia de exenciones, al reputarse como excepcionales o singulares las normas que las establecen, lo cual debe conducir a su interpretación con criterios restrictivos. En el pasado se invocaba, como fundamento de derecho positivo para amparar este criterio, el precepto antiguo que establecía que no se concederían exenciones, perdones, rebajas ni moratorias, sino en los casos establecidos por las leyes; en el presente se suele invocar la ley general tributaria sobre prohibición de la analogía dentro de este ámbito. Debe resaltarse que se trata de una cuestión diferente de la interpretación en sentido estricto, que no debe en consecuencia ser confundida con la misma.

Puede decirse entonces que las normas sobre beneficios fiscales representan ciertamente excepciones respecto de las que definen el presupuesto de sujeción a cada tributo (hecho imponible) o a la cuantificación del mismo (base, tipo, cuota); esto no significa que su interpretación deba hacerse con criterios especiales. En numerosas ocasiones los beneficios fiscales responderán a la exigencia básica del respeto a la capacidad económica, en otras responderán a criterios

extrafiscales, pero éstos pueden también estar presentes en la regulación de otros elementos del tributo.

### 2.1.3. Teoría de la interpretación económica

Este planteamiento o escuela de interpretación se fundamenta en la consideración de que las normas tributarias, a diferencia de las restantes tienen un contenido prevalentemente económico que repercute sobre el criterio de interpretación, que debe hacerse teniendo muy en cuenta la realidad económica. Suele citarse como consagración de dicho planteamiento el precepto de la prestigiosa ordenanza tributaria Alemana de 1919, que estableció que “al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias”.

Dicho principio incompatible con las exigencias de seguridad jurídica, la doctrina actual entiende que este método permite simplemente entender que en determinadas leyes, aun cuando se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación debe hacerse atendiendo al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma o ropaje jurídico. Se ha entendido que esto no se halla en contradicción con el principio de seguridad jurídica. Se puede decir que la cuestión entendida en este sentido se relaciona más bien con el problema de la calificación; en todo caso debe señalarse que la misma doctrina alemana citada entiende que el principio o método en cuestión no constituye una especialidad del derecho tributario, sino un criterio genérico, válido para el conjunto del ordenamiento.

En un sentido diverso, dentro del ámbito estricto de la interpretación, cabe entender que las normas tributarias deben ser interpretadas teniendo en cuenta entre otros criterios, el de la realidad económica sobre la que actúan. Se trata de una apreciación justísima, pero que no es específica de esta disciplina; sino valedera para el conjunto del ordenamiento. En este sentido conviene tener en cuenta la siguiente precisión: cuando se sostiene el carácter prevalentemente económico del contenido de las normas tributarias como rasgo distintivo de las mismas, se incurre en un ingenuo error, fruto probablemente de las confusiones sobre el encaje de la disciplina en un pasado no lejano. Todas las normas jurídicas tienen un sustrato económico y el de las tributarias no es necesariamente más acentuado.

#### 2.1.4. Teoría de la interpretación funcional

Como una derivación de los planteamientos de interpretación económica de las normas tributarias aparece la teoría de la llamada interpretación funcional, propia de la escuela de Pavía y de manera especial de su fundador Benvenuto Grizzioti.

Aunque dicha teoría fue expuesta por Grizzioti con acentos no siempre coincidentes, que hacen difícil su caracterización puede decirse, en primer lugar, que la misma constituye una especificación del criterio metodológico general propio de esta escuela, que sostiene la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrado el momento jurídico con el económico, el político, el sociológico. De forma más concreta se ha subrayado como rasgo de la interpretación funcional la especial consideración del principio de la capacidad económica como criterio a tener en cuenta por el intérprete, hasta el extremo de legitimar la

interpretación correctora de la ley cuando esto fuese exigido para adecuarla a los requerimientos de dicho principio.

Esta interpretación está claramente conectada con la *doctrina causal del tributo*, formulada por el mismo Grizzioti, de acuerdo con la cual la causa del tributo es la capacidad económica, en cuanto a la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado. De acuerdo con ello la función del intérprete no consiste en averiguar si se ha realizado o no el hecho imponible, sino en investigar si existe o no una efectiva capacidad económica. La causa de la imposición es la capacidad económica y si esta no existe no podrá exigirse el tributo, aun cuando se haya realizado el hecho imponible. En definitiva existe una tesis marcadamente contractualista, ya que se paga el tributo porque se participa en los beneficios que reporta la actividad del Estado; el síntoma de tal participación es la efectiva existencia de una capacidad económica.

En todas estas teorías, late un deseo muy claro, que es el de subrayar el contenido económico que indudablemente subyace en cada una de las categorías que son objeto de tipificación normativa en el seno del ordenamiento tributario, contenido económico que predispone la aplicación del principio de capacidad económica también en la fase de interpretación, sin dejarlo confinado en el momento de elaborar legislativamente la norma.

## 2.2. La calificación en derecho tributario

Dentro del proceso de aplicación de la norma jurídica ocupa un lugar importante la cuestión de la calificación, emparentada con la de la interpretación

pero que debe ser distinguida de ella en el plano lógico. Se entiende por calificación aquella operación mediante la cual se determina como encaja tal o cual situación concreta, de la vida real, en los límites del presupuesto de hecho abstracto o ideal definido por la norma.

Se debe entender en primer lugar, que se trata de un tema propio de la aplicación de la norma y estrechamente vinculado al de la interpretación; en segundo lugar, porque la cuestión de la calificación surge no solamente en relación con el hecho imponible sino también con otros presupuestos de hecho, con la aplicación en general de la norma jurídica.

La calificación ha de ser establecida en función de la “naturaleza jurídica” de cada presupuesto de hecho; queda descartada toda referencia a la naturaleza económica del hecho imponible o a la identificación de las situaciones o relaciones económicas que efectivamente se establezcan. En relación con esta cuestión se ha planteado en la doctrina el problema de su compatibilidad con el criterio constitucional de la capacidad económica, puesto que se argumenta, el someter a gravamen actos jurídicos con independencia de su validez conduce a gravar puras formas desprovistas de contenido, ya que si los actos o negocios están viciados, no producirán efecto.

### 2.3. El fraude a la ley tributaria

Una vez establecida la calificación de una determinada situación, es necesario saber en que supuestos y bajo que circunstancias puede la administración desconocer el resultado derivado de la citada calificación.

### 2.3.1. Concepto

Con relación al concepto del fraude a la ley tributaria se puede definir, siguiendo las palabras del profesor De Castro como “Uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”.<sup>21</sup>

En el ámbito específico del derecho tributario, Palao Taboada utiliza la siguiente definición “la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales”.<sup>22</sup>

El fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir mediante la modulación artificiosa del comportamiento, a través del abuso de las formas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma distinta más beneficiosa. El mecanismo a través del cual se lleva a cabo el fraude de ley es el que se conoce en la teoría del negocio jurídico como negocio indirecto; se utiliza un determinado negocio, típico o atípico, para obtener una finalidad distinta de la que constituye la causa propia del mismo. En el ámbito del ordenamiento tributario el fraude de ley presenta una singular importancia, por dos razones fundamentalmente.

La primera es por el deseo de obviar la aplicación de las normas tributarias, o conseguir una minoración de las cargas fiscales, determina

---

<sup>21</sup> Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 99.

<sup>22</sup> **Ibid.**

que los particulares agudicen el ingenio y recurran a las más diversas argucias con el fin de eludir la puntual aplicación de las normas tributarias. Y la segunda porque la propia configuración de las normas tributarias ofrece claras posibilidades al fraude de ley.

En esta caracterización del fraude de ley se hace necesario diferenciarlo, respecto de otras figuras como la infracción tributaria, la simulación y la llamada economía de opción. En el caso de la infracción tributaria se dice que es una violación abierta y directa del ordenamiento jurídico; en el caso del fraude de ley, en cambio, no se vulnera directamente el ordenamiento jurídico, no se infringe abiertamente el mandato de una norma, sino que se evita mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho del que nace el mandato.

En el caso del negocio simulado o simulación, existe sencillamente una contradicción entre la voluntad interna y la declarada. Se crea una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad. En el caso del fraude de ley la realidad jurídica es abiertamente creada, no existe nada oculto para terceros; el negocio jurídico es efectiva y seriamente realizado, aunque la finalidad perseguida sea distinta de la que es propia de dicho negocio.

Por lo que se refiere a la economía de opción, permitida por el derecho, posibilita que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa, pero dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes. La economía de opción es lícita siempre que no entrañe un abuso de las formas jurídicas, siempre que no se recurra al empleo de fórmulas jurídicas atípicas y no generalizadas en el ámbito socioeconómico, con

manifiesta pasividad por parte de la administración en relación con los fines que pretenden conseguirse.

Hay que decir que la diferencia con el fraude de ley radica en la ausencia de abuso de las posibilidades de conformación jurídica; la diferencia entre fraude de ley y economía de opción o ahorro fiscal puede ser en la práctica difícil de establecer.

### 2.3.2. Formas de reacción frente a las actuaciones en fraude de ley

Los instrumentos o formas de reacción del ordenamiento jurídico ante el fraude de ley, en el ámbito tributario son fundamentalmente dos: el de la tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios o complementarios y el de la cláusula general de prohibición. En el primer caso el legislador contempla caso por caso los supuestos de fraude de ley, estableciendo la aplicación de la norma que se pretende eludir; esta técnica es ciertamente la más respetuosa con las exigencias de la seguridad jurídica, pero tiene el inconveniente propio de cualquier sistema de tipificación específica. El legislador irá siempre a la zaga de la realidad siendo prácticamente imposible prever caso por caso las diversas estratagemas de fraude, tanto más cuanto que la experiencia demuestra que el ingenio humano se agudiza con mayor prontitud para burlar la ley que para hacer una perfecta y que mayor es la industria que emplean los defraudadores en su afán que la diligencia del legislador en prevenirlo.

Junto a la técnica de los presupuestos subrogatorios, se suele emplear también la de las cláusulas de prohibición del fraude de ley en términos generales. Aunque más que de prohibición habría que hablar de no tomar en consideración las formas abusivas empleadas, de manera

que aunque las mismas sean usadas, ello no impida la aplicación de la norma que se pretende eludir.

#### 2.4. Simulación

En toda simulación existe un acuerdo simulatorio o concierto entre las partes *consilium simulationis*, sobre el verdadero contenido de la operación que se mantiene oculto; es esencial al concepto de simulación la ocultación de dicho acuerdo, la ocultación de la voluntad real de las partes a los terceros. El acuerdo simulatorio puede quedar reflejado por escrito aunque puede darse también el caso contrario y esto es lo que suele suceder. La doctrina señala que la mentira u ocultación propia de la simulación puede estar referida a otros elementos del negocio, como por ejemplo el precio o los sujetos.

Siguiendo el magisterio del profesor De Castro, podemos decir que la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial; ya sea este contrario a la existencia misma (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa). La simulación será absoluta, cuando detrás de la apariencia negocial no existe ningún otro negocio, y relativa en los casos en que el negocio aparente encubre otro, que es el que en realidad quieren las partes. En la simulación a diferencia de lo que sucede en el negocio indirecto o en el negocio en fraude de ley, la verdadera voluntad de las partes no se deduce de las cláusulas del contrato, sino de elementos ajenos al mismo, como puede ser el lucimiento al exterior del contrato privado o bien la existencia de indicios reveladores del verdadero contenido del contrato.

## 2.5. La simulación en el derecho tributario

El fenómeno de la simulación se produce con mucha frecuencia precisamente con la finalidad de defraudar a la hacienda pública. En este sentido se debiera de reconocer a la administración la facultad de declarar ella misma la existencia de simulación en perjuicio de la hacienda pública y de tomar en consideración a efectos fiscales la realidad efectiva de la situación creada por las partes. En los casos en que por ejemplo, se encubra o disimule una donación bajo la apariencia de una compraventa, para evitar el pago del impuesto sobre donaciones, la administración declarará que el negocio efectivamente realizado ha sido el de donación y aplicará la norma fiscal prevista para este tipo de actos.

Al existir la posibilidad de concurrencia entre el derecho de la hacienda pública y los de otros terceros que pueden también ser lesionados por la simulación, esta debe ser declarada *erga omnes*, por quien tiene facultad para ello, es decir el órgano judicial correspondiente.

## CAPÍTULO III

### 3. Principios constitucionales sobre el tributo

#### 3.1. Concepto de tributo

Se puede definir como “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos.”<sup>23</sup> De acuerdo con esto lo que caracteriza al tributo son fundamentalmente dos cosas: la coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la coactividad se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el Estado, a través de los procedimientos previstos en la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla. Como segunda determinación del concepto de tributo aparece el carácter contributivo que se refleja en la propia raíz etimológica del término tributo, constituye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones; como las multas o sanciones pecuniarias que siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser. El carácter contributivo es lo que caracteriza al tributo como institución.

#### 3.2. Principios constitucionales

Es notorio que los Estados modernos exigen coactivamente contribuciones especiales o tasas a determinados ciudadanos, beneficiarios directos de unos servicios públicos divisibles y a la vez exige impuestos a todos los ciudadanos, para cubrir los costos indivisibles de los servicios públicos; con el objeto de llevar a cabo acciones estatales de tipo económico social (subsidios, inversión pública, amortización de la deuda pública, etc.).

---

<sup>23</sup> Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 33.

En materia tributaria, la creación y percepción de gravámenes están sometidas al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede provenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes.

Esta potestad tributaria del Estado, proveniente de su poder de imperio, debe ser disciplinada y delimitada mediante principios y normas contenidas en la Constitución Política de los países en donde éstas existen, principios y normas que deben ser desarrollados en las distintas leyes tributarias ordinarias. Los principios más conocidos son los siguientes:

#### 3.2.1. Principio de capacidad económica

Es el principio al que se le considera como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria. Este principio o criterio guarda una estrecha relación con el de igualdad que, como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos del derecho moderno, entendiendo por tal al que nace con el constitucionalismo. Así es en primer lugar, si se atiende a los fundamentos históricos del principio: cuando el constituyente revolucionario de 1791 establece la regla de la contribución general de acuerdo con la riqueza está afirmando, antes que nada el fin del sistema tributario basado en el privilegio.

Así es también desde el punto de vista lógico: siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo estilo que lo es la capacidad física en relación con el deber de defensa de la patria mediante el servicio militar. Además de eso, en los sistemas constitucionales la

contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propios de dicho Estado; es decir, no simplemente como respecto de la igualdad formal, sino también como instrumento al servicio de la igualdad material.

Teniendo en cuenta lo anterior este principio cumple en el ordenamiento constitucional tributario tres funciones esenciales: a) de fundamento de la imposición o de la tributación, b) de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y c) de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder. En cuanto a lo primero es lo que la doctrina francesa llama principio de la necesidad del tributo. Este deber de contribuir, establecido de manera precisa en la Constitución, es lo que sirve de fundamento a la imposición, según lo entiende la doctrina moderna, que ha superado concepciones propias de otras épocas que buscaban este fundamento en la supremacía misma del Estado.

En segundo lugar, este principio funciona en una determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración de los tributos. Ya que el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el índice de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional.

La tercera determinación del principio de capacidad económica es la que lo contempla como un programa u orientación para el legislador, dentro del objetivo de redistribución de la renta; en este sentido el legislador a recibido el encargo de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos. Lo cual exige construir este sistema dando un peso relativo importante a las figuras que se basan en índices más perfeccionados de capacidad económica. Esta tercera función o acepción del principio, cuyo control jurisdiccional es más dificultoso, se relaciona con el conjunto del sistema tributario e incluso con el empleo de los recursos públicos y con el gasto público.

### 3.2.2. Principio de igualdad

Giuliani Fonrouge dice, que el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la revolución francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente. El Estado al establecer tributos, no puede atender discriminaciones subjetivas. Los tributos deben afectar a las personas no por ellas mismas sino por ciertas situaciones objetivas, de hecho o de derecho.

Al señalar el Estado el hecho generador de la obligación tributaria, no puede indicar que afectará sólo a determinadas personas en razón de su nacionalidad, raza, sexo, religión, situación económica, social o política; o cualquiera otra que atente contra el principio de igualdad constitucionalmente garantizado. Este principio está consagrado en la Constitución Política de Guatemala que establece: “en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y

derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades...”<sup>24</sup>

El principio de igualdad constituye un valor, no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento.

### 3.2.3. Principio de generalidad

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan la ley, la aparición del deber de contribuir debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Este principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo, ya que no se trata de que todos deban pagar tributos según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer de tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.

Se trata igualmente de un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal. En este principio se encuentra una de las determinaciones o maneras de ser de la igualdad, presente en todos los ordenamientos constitucionales y que sirve para diferenciar al derecho moderno y de manera concreta al derecho tributario, del orden jurídico propio del antiguo régimen, que se basaba precisamente en el privilegio, en la

---

<sup>24</sup> Constitución Política. **Ob. Cit;** Art. 4.

diferente condición de las personas como criterio determinante del pago de tributos.

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es absoluta. La vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales, ya que estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica o en otras razones amparadas por el ordenamiento.

#### 3.2.4. Principio de progresividad

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos. En la doctrina más antigua se había planteado la cuestión de la congruencia entre la existencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica, establecido generalmente en los textos constitucionales y que se identificaba como un mandato de proporcionalidad, opuesto al de progresividad.

Debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema; lo

cual exige lógicamente que en este tengan un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivo. Además es necesario que la progresividad de estos impuestos no se reduzca a la letra de la ley, sino que sea hecha efectiva en la práctica, conteniendo dentro de límites razonables la defraudación fiscal.

En relación con este principio se debe decir que la progresividad y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material que debe ser hecha efectiva también con la participación de los poderes públicos.

#### 3.2.4.1. El límite de la confiscatoriedad

Esta referencia como tal tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho, ya que desde este punto de vista estrictamente jurídico como ha señalado muy oportunamente la doctrina; el indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad. En el caso que en aquellos supuestos en que una ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de recurrir a este principio, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.

### 3.2.5. Principio de legalidad tributaria

Conforme a este principio, las leyes tributarias deben emanar de la legítima autoridad, es decir de quien tenga la facultad legislativa en una nación independiente y soberana, esto quiere decir que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca “nullum tributum sine lege”. A este principio se le considera la limitación de la potestad tributaria del Estado para establecer y exigir tributos; consiste en prescribir en la Constitución Política o Carta Constitucional de determinado país, que sólo mediante una ley, pueden establecerse tributos. Esto significa que los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria, estarán en la ley, todos estos elementos son: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y las infracciones y sanciones tributarias.

García Belsunce dice que este principio constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica.<sup>25</sup>

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de

---

<sup>25</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág. 190.

derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular; en otras palabras se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio de la ley. Se trata de un principio que ha acumulado a través de siglos las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos, y que ha sido calificado como el “principio común” del derecho constitucional tributario en virtud de su recepción expresa o implícita en las constituciones del estado de derecho constitucional.

El principio de legalidad también se conceptúa como el consentimiento de los tributos, consentimiento que deben dar los obligados a su pago por medio de sus representantes ante el Estado, en Guatemala los encargados o representantes son los Diputados del Congreso de la República.

En nuestro país este principio se encuentra plasmado en los Artículos 171 literales a) y c), y 239 de la Constitución Política de la República, desarrollado también en los Artículos 3 y 5 del Código Tributario guatemalteco, especialmente en su Artículo 5 que consagra el principio *nullum tributum sine lege* y, para tal efecto, establece que por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. Lo anterior implica la sujeción de la administración tributaria a un criterio restrictivo de interpretación de los elementos fundamentales de las leyes tributarias; este principio es muy similar al utilizado en el derecho penal en lo que respecta a la tipificación de las figuras delictivas y sus respectivas penas.

### 3.2.5.1. Ámbito material del principio de legalidad

En relación con la determinación del ámbito del principio de legalidad tributaria es necesario responder a dos diferentes cuestiones: a) cuáles son las prestaciones que se encuentran amparadas por la garantía del principio de legalidad; b) cuáles son los elementos de la prestación que deben ser regulados en base a dicho principio.

Dejando de lado las prestaciones personales, quedan dentro del principio de legalidad las prestaciones patrimoniales públicas establecidas, es decir, impuestas de manera unilateral, sin concurso de la voluntad del obligado. Dichas prestaciones vienen a coincidir grosso modo con el concepto de tributo, en el entendido que dicho concepto cubre, no solamente los tributos en sentido técnico o estricto, sometidos a la normal legislación tributaria, sino también otras prestaciones que siendo sustancialmente tributarias, escapan a la normativa típica de los tributos.

La segunda de las cuestiones que es necesario abordar, en relación al contenido del principio de legalidad tributaria, es la concerniente a los elementos de la disciplina del tributo que requiere la intervención del legislativo. Como respuesta a esta cuestión puede decirse que el principio de legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo; por establecimiento de la prestación hay que entender, no simplemente su creación sino también la determinación de sus elementos esenciales.

Como cláusula general se señala que la intervención de la ley es necesaria en relación con todos aquellos puntos de la disciplina del tributo que afectan a lo que se podría llamar el estatuto del contribuyente, a sus derechos y garantías frente a la hacienda pública, de manera especial en aquellos puntos que suponen una limitación de estos derechos, de conformidad con el principio general de legalidad de la actividad administrativa. No quedan comprendidos dentro de la garantía del principio de legalidad tributaria aquellos aspectos de la regulación relativos a elementos procedimentales o formales propios de la ejecución de la ley (lugar del pago, plazos, etc.) los cuales forman el ámbito típico de la normativa reglamentaria.

#### 3.2.5.2. Alcance del principio de legalidad

Entendido que la ley debe intervenir en el establecimiento de la disciplina de los elementos esenciales del tributo, se debe determinar cuál debe ser el alcance o profundidad de esta intervención; en otros términos, establecer que es lo que ha querido decir el legislador al ordenar que los tributos y demás prestaciones de carácter público se establezcan con arreglo a la ley. En relación a esta cuestión, la doctrina trata de manera general la institución de la reserva de ley entre reserva absoluta y meramente relativa. En el primer supuesto, la ley debe llevar a cabo de manera perfecta la completa regulación de la materia a ella reservada, sin dejar espacio para la integración de su disciplina por una fuente distinta. En cambio, en el caso de la reserva relativa, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá

posteriormente ser establecida, en todo o en parte, por una fuente secundaria.

Algunas precisiones sobre el alcance del principio de legalidad son: a) rige para todos los tributos por igual, es decir impuestos, tasas y contribuciones especiales. b) los decretos reglamentarios dictados por el poder ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ellos sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido.

### 3.2.6. Otros principios constitucionales

#### Principio de irretroactividad de la ley tributaria

Conforme este principio, ninguna ley tributaria puede aplicarse con efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna; o sea que es ilícita la aplicación de la ley tributaria a situaciones acaecidas con anterioridad a su vigencia. Este principio se localiza en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República que establece “la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”, y en materia tributaria se encuentra desarrollado en el Artículo 66 del Código Tributario. Es de hacer notar que este principio acepta una excepción, la aplicación retroactiva de la ley tributaria en materia penal, por equiparación con la ley penal común (derecho penal tributario), cuando con ello se beneficie al contribuyente, siempre que no se afecten resoluciones o sentencias firmes.

### Principio de justicia

Consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición; este principio ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador. Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo.

### Principio de capacidad contributiva

Este principio se considera el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad. Sainz de Bujanda dice que la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto. No se puede dejar de reconocer que la capacidad contributiva como principio válido del derecho tributario, ha sido objeto de severas objeciones doctrinales y de ataques; tanto para el principio en sí mismo, como a la forma en que se pretende aplicar prácticamente.

El mismo autor señala que la capacidad contributiva ha dejado de ser una idea de justicia que vive a extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico que aparece constitucionalizado y

por tanto positivizado cuando esta incorporado a un precepto constitucional. En base a lo anterior, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen con notorio error las tesis que proclaman la naturaleza económica del concepto.

#### Principio de no confiscación de bienes

Este principio se manifiesta mediante la prohibición de la doble o múltiple tributación y los impuestos o multas confiscatorias. Aunque constitucionalmente no se establece que es un impuesto o multa confiscatorios, teóricamente se entiende que un impuesto es confiscatorio cuanto absorbe la mayor parte o la totalidad de los ingresos del contribuyente, pero no se establece un porcentaje límite para calificar la naturaleza confiscatoria de un impuesto. En cuanto a la multa confiscatoria se entiende la que excede del cien por ciento del impuesto omitido.

En la Constitución Política de la República en su Artículo 243 segundo párrafo establece que “se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”. Y además que “hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”. En el mismo artículo en su párrafo final, se reconoce tácitamente la existencia de la doble o múltiple tributación, pero que ha de ser eliminada progresivamente para no dañar al fisco.

## CAPÍTULO IV

### 4. Sujetos del tributo

#### 4.1. Sujeto activo

Queda comprendido aquí el Estado y todas sus instituciones centralizadas y descentralizadas, y el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria, en que se materializa el tributo, surgiendo la obligación de lo contenido en la ley, que es el canal por el cual se manifiesta el poder tributario del estado. El concepto del sujeto activo de la relación jurídica tributaria suele identificarse con el de acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación. Se acostumbra a distinguir a este respecto entre el ente público como titular del poder tributario o potestad normativa de creación de tributos y el propio ente público como titular del derecho de crédito en la relación jurídica que se origina con el hecho imponible previsto en la propia norma.

Se debe señalar que el término de acreedor tributario puede ser empleado por comodidad de expresión, pero teniendo en cuenta diversas reservas; en primer lugar la posición del acreedor tributario se diferencia netamente de la del normal acreedor en lo que se refiere a la disponibilidad del crédito y a la novación en el lado pasivo de la relación.

En segundo lugar, hay que resaltar que atendiendo al propio aspecto práctico de la relación entre la administración y los sujetos deudores, debe tenerse en cuenta que, en ocasiones esta relación se establecerá no con el ente público beneficiario de la prestación; sino con otra administración encargada de gestionar el tributo.

Por ultimo como indica expresamente el propio derecho positivo, lo que caracteriza la posición del sujeto pasivo del tributo es que su pretensión se hace efectiva a través de un procedimiento administrativo. De manera que el concepto jurídico que en realidad, es significativo a la hora de explicar la posición jurídica del sujeto activo y de su relación con los administrados es el concepto de competencia, estrictamente administrativa o de derecho público; lo que interesa conocer, más allá de cuál sea el ente beneficiario de la prestación, es el órgano competente para recibir el pago, para practicar la liquidación, para exigir por vía coactiva el cumplimiento, etc.

En Guatemala como lo establece el Código Tributario “el sujeto activo de la relación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.<sup>26</sup> Doctrinariamente este sujeto acreedor es el que tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del tributo. El Código Tributario señala a otros entes públicos distinto 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.

#### 4.2. Sujeto pasivo

Se dice en términos generales que es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a efectuar la prestación que generalmente es el pago en dinero que se hace al estado y muy eventualmente en especie. Dentro de este conjunto se pueden aislar, en una primera aproximación a los sujetos a los que la ley impone un deber u obligación con contenido pecuniario; serían los llamados deudores tributarios. En un círculo más reducido se encuentra la denominación estricta de sujeto pasivo que utiliza la legislación española que establece: “que sujeto pasivo es la persona natural

---

<sup>26</sup> Código Tributario. **Ob. Cit;** Art. 17.

o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”.<sup>27</sup>

Nuestro Código Tributario lo define como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”<sup>28</sup> El código 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 y tampoco la persona que en definitiva soporta el gravamen, aunque pueden coincidir estas tres categorías en un mismo sujeto.

#### 4.2.1. El contribuyente

Es una de las categorías de sujeto pasivo, al que se puede considerar el sujeto pasivo por antonomasia. Con expresión sencilla se puede definir como la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo. En doctrina el contribuyente es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco, pues al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal.

Se trata de un deudor a título propio, cuya capacidad contributiva tomó en cuenta el legislador al crear el tributo, es entonces el realizador

---

<sup>27</sup> Pérez Royo, **Ob. Cit**; Pág. 141.

<sup>28</sup> Código Tributario. **Ob. Cit**; Art. 18.

del hecho generador y quien por consiguiente sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.

La caracterización del contribuyente debe hacerse en función de la vinculación del sujeto pasivo con la situación de hecho que la ley grava. Es la persona que desde el punto de vista jurídico, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado. Es una carga que esta regulada en las constituciones de los estados de derecho, en función del principio fundamental de la igualdad ante las cargas públicas consustanciado con el concepto de capacidad contributiva.

El Código Tributario guatemalteco establece que “son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.<sup>29</sup>

#### 4.2.2. El sustituto

El origen del sustituto como institución propia y particular del derecho tributario nace en este siglo, sobre todo en la doctrina y en la legislación alemana; existe un concepto básico para distinguir al sustituto y es una frase que es utilizada por la doctrina germana: “el sustituto está en lugar del contribuyente y no al lado del contribuyente”. Es otra de las categorías de sujeto pasivo la cual puede definirse de la siguiente forma “es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la

---

<sup>29</sup> Código Tributario. **Ob. Cit;** Art. 21.

ley y en lugar de aquel, está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria”.<sup>30</sup>

Esta posición debe ser establecida por ley, que define de forma general y abstracta el presupuesto cuya realización da lugar a la sustitución; este presupuesto de hecho es distinto del hecho imponible, aunque guardará una cierta relación lógica con el mismo. A diferencia del hecho imponible, el presupuesto de la sustitución no supone manifestación de capacidad contributiva.

Para Villegas, el sustituto tributario es “el que el legislador lo incluye cuando resuelve reemplazar ab initio al destinatario legal tributario de la relación jurídico tributaria, surge allí un solo vinculum iuris entre el sujeto activo y fisco y el sujeto pasivo sustituto”.<sup>31</sup> Este es ajeno a la realización del hecho generador, ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el realizador del hecho imponible y desplaza a este último de la relación jurídico tributaria principal.

Una nota que caracteriza el régimen jurídico de la sustitución es la del derecho del sustituto de resarcirse a cargo del contribuyente en lugar del cual satisface el tributo.

---

<sup>30</sup> Pérez Royo, **Ob. Cit**; Pág. 143.

<sup>31</sup> Villegas, Héctor B. **Ob. Cit**; Pág. 224.

### 4.3. El responsable

#### 4.3.1. Concepto

Se trata de una persona que, en virtud de la realización del presupuesto definido en la norma, queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del sujeto pasivo o deudor principal. Es un deudor tributario, que nuestro Código Tributario incorpora en la categoría de sujeto pasivo. El Código Tributario guatemalteco define al responsable como “la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.<sup>32</sup>

De la misma forma el Código Tributario establece que el responsable, “si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente”.<sup>33</sup>

#### 4.3.2. Clases

##### 4.3.2.1. Responsable subsidiario

En esta responsabilidad es necesaria la excusión del patrimonio del deudor principal, cuya declaración de fallido es presupuesto necesario para la derivación de la acción contra el responsable; el responsable subsidiario aparece como sujeto de procedimiento distinto del seguido contra el deudor principal.

---

<sup>32</sup> Código Tributario. **Ob. Cit;** Art. 25 primer párrafo.

<sup>33</sup> Código Tributario. **Ob. Cit;** Art. 25 párrafo final.

Esto quiere decir que la responsabilidad subsidiaria es exigible sólo después de haber hecho excusión del patrimonio del deudor principal, es decir del sujeto pasivo; si además existieran, junto a éste responsables solidarios, a los que les es exigida la deuda en el mismo procedimiento seguido contra el deudor principal, será necesario que también respecto de ellos haya fracasado la acción de cobro.

#### 4.3.2.2. Responsable solidario

Se da cuando a la par del contribuyente se ubica una tercera persona, que es ajena al hecho generador que contiene la ley tributaria asignándole también el carácter de sujeto pasivo, de donde surge un doble vínculo obligacional.

Es el que responde indistintamente con el sujeto pasivo, al responsable solidario le es exigible la deuda tributaria sin necesidad de agotar la acción de cobro, hasta llegar a la declaración de fallido respecto del sujeto pasivo principal. El responsable solidario aparece como deudor tributario en el mismo procedimiento de cobro seguido contra el sujeto pasivo. Hasta el punto de que resulta incluido entre los deudores principales, cuya excusión es necesaria antes de proceder contra el responsable subsidiario.

Con referencia a esta responsabilidad el Código Tributario guatemalteco establece quienes son responsables solidariamente,<sup>34</sup> como ejemplo de responsables solidarios en el

---

<sup>34</sup> **Ibid.** Art. 27.

derecho tributario guatemalteco podemos citar: en la ley de Herencias, Legado y Donaciones a los administradores de la mortal.

#### 4.4. Transmisión o sucesión en la deuda tributaria

Es sabido que en el régimen del derecho de obligaciones, las situaciones jurídicas de crédito o de deuda son transmisibles tanto por actos *Inter vivos* como *mortis causa*. Por el contrario, en el ámbito tributario no existen diferencias sustanciales en cuanto a la transmisión *mortis causa* o sucesión en la deuda tributaria, queda en cambio descartada la posibilidad de transmisión *Inter vivos*.

Esta imposibilidad de transmisión o cambio por actos *Inter vivos* de las posiciones de acreedor y deudor en la relación jurídico tributaria se derivan del principio fundamental de indisponibilidad del crédito tributario o inderogabilidad de la obligación tributaria. La administración, a diferencia del acreedor de derecho común, no puede aceptar el cambio de deudor, del sujeto pasivo al que la ley quiere gravar, ni siquiera en el supuesto de que el nuevo deudor propuesto sea más solvente que el previsto legalmente.

Según esta circunstancia, quedaría excluida, no solamente la posibilidad de pactos directamente encaminados a alterar la titularidad de la deuda tributaria, sino también el cambio por vía indirecta en la condición de deudor.

En cuanto a la sucesión *mortis causa*, sobre la que han existido disputas doctrinales en el pasado, puede afirmarse que, en lo que hace al aspecto sustantivo, no existen especialidades en derecho tributario; respecto de lo que imponen los principios del derecho sucesorio. Las deudas tributarias forman

parte, al igual que los restantes débitos, del pasivo del caudal hereditario y se transmiten a quienes sucedan al causante en la titularidad de su patrimonio. Desde el punto de vista específico del derecho tributario, lo que interesa es la regulación de los modos a través de los cuales la administración entabla la relación con los sucesores mortis causa.

A este respecto el Código Tributario establece “los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortal, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario...”.<sup>35</sup>

#### 4.5. La solidaridad tributaria

En los supuestos de pluralidad de sujetos pasivos, se plantea el problema relativo al régimen de dicha pluralidad. Como es sabido, las soluciones para los casos de pluralidad de deudores son dos: la mancomunidad y la solidaridad.

En derecho tributario rige el criterio de la solidaridad. Aquí se está hablando de una pluralidad de deudores por un mismo título, de una pluralidad de contribuyentes que concurren en la realización del mismo hecho imponible real.

De acuerdo con el régimen de la solidaridad, cada uno de los deudores está sujeto al pago de la totalidad de la deuda y el pago de cualquiera de ellos tiene efecto liberatorio para el conjunto. En cuanto al alcance de la solidaridad en la deuda tributaria, parece claro que se extenderá al conjunto de la misma, con exclusión de las sanciones, exigibles siempre con criterio de personalidad. En el caso de la solidaridad tributaria, todos los codeudores son sujetos

---

<sup>35</sup> Código Tributario. **Ob. Cit;** Art. 24.

interesados necesarios y el procedimiento, para estar válidamente constituido, sin dar lugar a indefensión, debe seguirse con todos ellos.

#### 4.6. La capacidad de obrar

Se define como la aptitud para ejercitar relaciones jurídicas. Esta capacidad se contempla desde una perspectiva dinámica, como posibilidad de no ya solo ser titular de relaciones jurídicas, sino de actuar validamente por sí en derecho. Esta capacidad se adquiere cuando la persona individual cumple determinada edad o sea lo que nuestro Código Civil reconoce como capacidad de ejercicio y que establece con la mayoría de edad la cual fija en dieciocho años.<sup>36</sup>

#### 4.7. La representación

Se entiende por representación “la sustitución de una persona en cuyo nombre se actúa”.<sup>37</sup> La representación legal es aquella que la ley establece como solución para las personas que necesitan ser representadas, por no poderlo hacer por si mismas, por falta de posibilidad física o mental plena o por otra causa especial. Su fundamento está relacionado con el deber de todo representante de dar cumplimiento a las obligaciones de sus representados que la ley o el contrato ponen a su cargo, so pena de responder frente a su representado.

En el derecho tributario se agrega la protección de los derechos fiscales a la correcta percepción de sus créditos, que en esta materia corren el riesgo de la insolvencia del contribuyente.

---

<sup>36</sup> Código Civil. Decreto Ley Número 106. Art. 8.

<sup>37</sup> Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit;** Pág. 551.

En cuanto a la representación el Código Tributario establece “son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
2. Los representantes legales de las personas jurídicas.
3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

La responsabilidad establecida en este artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria”.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Código Tributario. **Cit;** Art. 26.



## CAPÍTULO V

### 5. Derecho penal tributario

Es evidente que las normas tributarias procuran tipificar al máximo situaciones particulares tales como: hecho generador de la relación tributaria, base imponible y tipo impositivo, exenciones, deducciones, descuentos, reducciones, etc., de acuerdo a la equidad y la justicia tributaria; pero esto no es suficiente para garantizar el adecuado funcionamiento del sistema tributario. Debido a que no todos los integrantes de una sociedad y sujetos pasivos de la obligación tributaria cumplen en forma constante y espontánea con las obligaciones sustanciales y formales que las normas tributarias les imponen, el Estado, previendo tal falta de cumplimiento, se ve en la necesidad de establecer normas de carácter punitivo que configuren en forma específica cuales son las distintas transgresiones que pueden cometerse y establecer las sanciones que correspondan a cada caso; surgiendo así lo que la doctrina contemporánea denomina “derecho penal tributario”.

#### 5.1. Definición

El derecho penal tributario es la disciplina jurídica que se encarga de la regulación legal de todo lo concerniente a la infracción y a la sanción tributaria, correspondiéndole el análisis de las normas aplicables en caso de violación de las disposiciones tributarias, así como también las penalidades aplicables a los transgresores.

Siendo la infracción tributaria un serio ataque al normal desenvolvimiento de la actividad financiera del Estado, obliga a éste a no permanecer indiferente ante tal ataque, reforzando su potestad tributaria con una serie de normas

que, bajo la amenaza de una sanción, obligan a los miembros de una sociedad a contribuir con prestaciones en dinero, directa o indirectas, llamadas Tributos.

En cuanto a su denominación, al derecho penal tributario también se le ha llamado derecho penal financiero o derecho penal fiscal; teniendo dichos términos análogos significados, si se considera que su denominador común es el proteger intereses de la hacienda pública, aunque como ya quedo establecido en el capítulo relativo al derecho tributario, y por las mismas razones, la denominación más correcta y la mas usual en nuestro medio es “derecho penal tributario”<sup>39</sup>

Su ubicación dentro del ordenamiento jurídico ha constituido un complejo problema doctrinal, no habiéndose obtenido hasta el momento un acuerdo en tal sentido, sino todo lo contrario distintas clases de criterios han fundamentado y dado lugar al surgimiento de diversas teorías al respecto, dentro de las cuales cabe mencionar las siguientes:

➤ Teoría tributarista

Los exponentes de esta teoría sostienen que el derecho penal tributario es simplemente un capítulo del derecho tributario. Giuliani Fonrouge, uno de ellos afirma que el derecho tributario debe considerarse como un todo orgánico con aspectos diversos, interconectados y no separados entre si, por lo cual estima que las infracciones y sanciones tributarias pertenecen a una misma categoría jurídica ilícito- fiscal.

---

<sup>39</sup> Supra. Pág. 5.

➤ Teoría penalista

Los autores que propugnan esta teoría sostienen que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal común, afirmando que la represión de las infracciones tributarias corresponde a éste, tomando como argumento que el legislador penal y el legislador fiscal tienen como meta el mismo objeto el de restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien común y la protección de intereses superiores de índole moral.

El profesor Sainz de Bujanda sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria; ya que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el código penal y las contenidas en otras leyes, entre las cuales se incluyen las tributarias, es de tipo formal, ya que según el profesor citado no hay una línea divisoria sustancial entre una y otra. Concluye dicho autor que sentada la idea de unidad del derecho penal, hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte de éste. Esta teoría es la compartida en el presente trabajo de tesis.

➤ Teoría penal-contravencional

Esta teoría estima que el derecho penal tributario se encuentra contenido en el campo del derecho penal-contravencional y no dentro del derecho penal común según estos teóricos existe un derecho penal general que regula jurídicamente, en forma integral el poder represivo del Estado, en otras palabras la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los responsables de infracciones punibles. Sin embargo este derecho penal general, atendiendo a la naturaleza jurídica particular de las infracciones contenidas en él, admite la siguiente división: el derecho penal común, criminal o delictual, que regula la punibilidad de la infracción que ataca

directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos; y el derecho penal contravencional o administrativo que regula la punibilidad de la infracción al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social, este a su vez puede subdividirse en: derecho de policía, derecho económico-financiero, derecho disciplinario y derecho penal tributario.

➤ Teoría Autonomista

Esta teoría surge en contraposición a las anteriores, pretendiendo dar al derecho penal tributario una autonomía legal y doctrinaria, independizándolo tanto del derecho penal común como del derecho tributario; conceptualizándolo como aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es las infracciones o preceptos especiales que obligan a los integrantes de una colectividad a contribuir con ciertas prestaciones financieras destinadas a la satisfacción de necesidades de la misma colectividad.

Sostienen sus defensores que el derecho penal común tutela derechos individuales o intereses sociales sin distinción; por el contrario el derecho penal tributario tiene como objeto exclusivo proteger el interés público y social. Esta teoría carece de una sustentación jurídico-doctrinaria sólida y además conlleva la atomización del derecho penal y del derecho tributario, por lo que es la menos aceptable, pues tiende a desvirtuar la idea de unidad de las disciplinas jurídicas, penal y tributaria.

## 5.2. Características del derecho penal tributario

Las características del derecho penal tributario tienen gran similitud con las del derecho penal común, aunque presentando algunas muy especiales y son las siguientes:

### 5.2.1. Normativo

El derecho penal tributario al igual que el derecho penal común, está compuesto por normas jurídico-penales que contienen mandatos y prohibiciones encaminadas a regular determinada conducta humana en la sociedad.

El derecho penal tributario norma el “*deber ser*” y no el “*ser*” en virtud de que norma la conducta humana en atención a un fin que se considera valioso, como es el bien común.

### 5.2.2. De carácter positivo

Esta deviene del carácter fundamentalmente jurídico del derecho penal tributario, ya que su aplicación se limita a aquellas normas prohibitivas que el Estado ha promulgado como tales, atendiendo al principio de legalidad “*nullum crimen, nullum poena sine lege*”.

### 5.2.3. De observancia general

Esta característica está limitada a que el derecho penal tributario será de observancia obligatoria, y aplicable sólo a aquellos que son

sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria y sujetos al control fiscalizador de la administración tributaria.

En algunos casos, como el de los contribuyentes de hecho, no es necesario que el infractor este sometido al ente fiscalizador ya que, según esta característica, el derecho penal tributario resulta ser de observancia general y obligatoria para todos los habitantes de la república, sin discriminación por motivo de raza, color sexo, nacionalidad, posición social o económica, o cualquiera otra.

#### 5.2.4. Esencialmente sancionador

Esta característica es propia del derecho penal y al igual que éste, el derecho penal tributario tiene como objetivo castigar, reprimir, imponer una pena, como consecuencia de la inobservancia o violación de la ley tributaria, con el fin de evitar un futuro incumplimiento. Esta pena retributiva puede ser una sanción pecuniaria (multa) o bien una pena restrictiva de la libertad individual.

#### 5.3. Semejanzas y diferencias con el derecho penal común

Existen muchas semejanzas entre el derecho penal tributario y el derecho penal común, por ser aquél parte de éste, pero aun así, al analizarlos detenidamente, pueden encontrarse algunas diferencias tales como:

##### 5.3.1. En cuanto a las infracciones

Se puede decir que el derecho penal tributario, por las infracciones que agrupa, es sustancialmente contravencional, en cuanto a que las

infracciones tributarias no son delitos propiamente dichos sino más bien contravenciones; no obstante cabe señalar que hay infracciones fiscales que constituyen verdaderos delitos, como el caso del contrabando, que se encuentra regulado por una ley específica; siendo derecho penal tributario. De este carácter contravencional de la infracción tributaria surgen las más notorias diferencias con el derecho penal común.

En sentido amplio se entiende como infracciones tributarias la inobservancia de las obligaciones materiales o formales, nacidas de la relación jurídico-tributaria. A este respecto nuestro Código Tributario establece un concepto legal de las mismas como “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la administración tributaria en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.<sup>40</sup>

### 5.3.2. En cuanto a las sanciones

Aunque las sanciones que aplica el derecho penal tributario son verdaderas penas, consecuencia de la trasgresión cometida, consistentes en la disminución de bienes jurídicos; puede diferenciarse a éstas en que el derecho penal común aplica penas de prisión o de arresto, mientras que el derecho penal tributario sólo sanciona en forma pecuniaria a través de la imposición de multas.

Por ser las sanciones impuestas por el derecho penal tributario de igual naturaleza que las que aplica el derecho penal común, tienen

---

<sup>40</sup> Código Tributario. **Ob. Cit;** Art. 69.

obligatoriamente que sujetarse a los principios de legalidad, tipicidad, exclusión de analogía y retroactividad, que son principios penales constitucionalmente garantizados.

### 5.3.3. En cuanto al órgano que las aplica

Encontramos en este aspecto que el Estado, en uso de su *ius puniendi*, es el único que tiene la facultad de aplicar las penas y ejecutarlas, pero en el ejercicio de tal función delega a sus órganos la facultad de aplicar dichas penas, ya sea al órgano jurisdiccional (punción) o bien la administración tributaria como ente fiscalizador (sanción).

En última instancia siempre será el órgano jurisdiccional el encargado de ejecutar la sanción, ya que el hecho que la administración tributaria imponga una sanción no implica que el sancionado, obligatoriamente, deba pagarla; sino tiene el derecho de impugnarla, primero en la vía administrativa por medio del procedimiento administrativo tributario y luego en la vía judicial por medio del procedimiento económico coactivo.

Lo mismo sucede con la administración tributaria ante la negativa del sancionado de hacer efectiva la multa impuesta, ya que puede acudir a la vía judicial o sea al procedimiento económico coactivo, para que la misma le sea pagada; siendo el juez correspondiente el que determinará la procedencia o improcedencia de la sanción impuesta, por lo que puede decirse que, en última instancia siempre será el órgano judicial, actuando con la delegación del *ius puniendi* del Estado, el que haga efectiva la

imposición de las sanciones administrativas con ocasión de infracciones tributarias.

#### 5.4. Sanciones tributarias

Teniendo el Estado la facultad de exigir coactivamente determinadas sumas de dinero a los particulares, también debe contar con medios de defensa para hacer cumplir sus disposiciones. Para ello el Estado puede reprimir imponiendo castigos que perjudiquen al infractor, en retribución del mal causado y que tiendan a prevenirlo contra sanciones futuras. Estas son las sanciones represivas o penas, como por ejemplo, las privativas de la libertad personal.

Aunque todas las sanciones son de naturaleza penal, y consecuentemente penas; algunas de ellas sólo tratan de privar al infractor de lo ilícitamente obtenido, tratando de reparar el daño causado y reestablecer el orden alterado, haciéndolo volver al estado en que se encontraba antes de la infracción.

Hay también sanciones compensadoras de carácter civil, como lo son los intereses y los recargos.

##### 5.4.1. Multa

Es una pena de tipo patrimonial que recae sobre la fortuna del agente, la multa fiscal se diferencia de las sanciones meramente compensatorias porque va más allá de tratar de restablecer la situación anterior a la infracción, privando al infractor del fruto de su ilicitud, sino lo priva también de algo suplementario que afecte su propio dinero, esto a manera de castigarlo o reprimirlo.

Doctrinariamente se ha aceptado el carácter retributivo y reparador de la multa y en cierta forma, también por la ley, al establecer la prohibición de multas confiscatorias y que las multas en ningún caso podrán exceder al valor del impuesto omitido.<sup>41</sup>

La multa fiscal (tributaria) difiere de la multa penal pues no sigue el principio de personalidad de ésta. En materia penal común no hay duda que la multa como pena es estrictamente personal lo cual, a criterio de algunos autores, debiera también ser seguido por la multa tributaria, sin embargo caracterizados especialistas sostienen que la multa tributaria tiene por fin castigar los bienes del infractor, que fue beneficiado por la infracción, en consecuencia es el patrimonio de éste el que debe sufrir la pena. Lo importante de la impersonalidad de la multa es que, debido a ello, es aplicable a personas jurídicas, a terceros y que en algunos casos no se extingue por la muerte del infractor.

Nuestros legisladores, sin tomar en consideración el principio de personalidad de la multa, la regularon en una forma mixta; ya que le dan el carácter de personal al establecer en el Código Tributario que “la muerte del infractor extingue la responsabilidad por infracciones y sanciones tributarias; <sup>42</sup> circunstancia que no es aplicable a los representantes, en el caso de las personas jurídicas. Así también la multa tributaria, de conformidad con el mismo código, puede transmitirse por sucesión, y cumplida por el administrador o albacea de la mortal, herederos o legatarios. <sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Constitución Política. **Ob. Cit;** Art. 41.

<sup>42</sup> Código Tributario. **Ob. Cit;** Art. 75.

<sup>43</sup> **Ibid.** Art. 24.

#### 5.4.2. Intereses y recargos

Como ya quedo apuntado, éstos son más de naturaleza civil que penal y buscan resarcir a la administración tributaria de los daños y perjuicios ocasionados por el incumplimiento en el pago de los tributos.

El Código Tributario establece los intereses resarcitorios de la siguiente forma: “El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la junta monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.”<sup>44</sup>

Establece también el mismo cuerpo legal que, “en cuanto a los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo.”<sup>45</sup>

De conformidad con la Constitución Política de la República, existen también otra clase de intereses en materia tributaria, denominados “intereses punitivos” los cuales deben pagarse cuando se acuda al

---

<sup>44</sup> **Ibid.** Art. 58.

<sup>45</sup> **Ibid.** Art. 59.

tribunal de lo contencioso administrativo, siempre y cuando exista una ley que obligue al recurrente a pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso contencioso administrativo presentado.<sup>46</sup>

Los recargos, como sanción adicional a la multa, estuvieron vigentes hasta el 30 de septiembre de 1,984; en el caso de mora en el pago de dicho impuesto. En la actualidad de conformidad con lo que establece el Código Tributario, los intereses constituyen recargos.<sup>47</sup>

#### 5.4.3. Cierre temporal de la empresa

Esta sanción tributaria es inexistente en el sistema tributario guatemalteco, probablemente por su carácter atentatorio contra el derecho de libertad de industria, comercio y trabajo, garantizado en la Constitución Política de la República.<sup>48</sup>

Esta sanción puede catalogarse como una pena accesoria, consistente en la inhabilitación especial, mediante la cual puede imponerse la suspensión para el ejercicio de una actividad comercial determinada, cuya realización depende de una autorización o licencia especial, en el caso de los comerciantes individuales y personas jurídicas es la patente de comercio respectiva, la cual es extendida por el registro mercantil de la república. El cierre temporal de una empresa se justifica por el abuso en el ejercicio del comercio pero, como ya quedo expuesto, en Guatemala esta sanción penal tributaria no existe.

---

<sup>46</sup> Constitución Política. **Ob. Cit;** Art. 221 segundo párrafo.

<sup>47</sup> Código Tributario. **Cit;** Art. 97 parte final.

<sup>48</sup> Constitución Política. **Ob. Cit;** Art. 43.

## CAPÍTULO VI

### 6. El delito de defraudación tributaria

Es innegable que en Guatemala el sistema tributario está caracterizado por un alto índice de defraudación, habiendo llegado a estimarse por técnicos de la propia administración tributaria que la misma duplica el monto de lo efectivamente recaudado, que equivale a decir que es mucho más lo que se defrauda que lo que se paga.

Para afrontar dicho problema, el Estado reforzó su política criminal en materia tributaria, creando y reformando la ley penal que tipifica la conducta evasora como delito, dándole el nombre de defraudación tributaria. Al analizar nuestra situación, por un lado tenemos una administración tributaria deficiente en la recaudación de tributos, sumida en la corrupción e incapaz para efectuar las acciones fiscalizadoras necesarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de todos los contribuyentes; y por el otro lado un sistema de justicia débil en la persecución y castigo de los defraudadores, lo cual pareciera un problema tautológico (pleonástico), puesto que un Estado con ingresos débiles e inseguros, es también débil e inseguro.

#### 6.1. Concepto

El ilícito tributario ha recibido varias denominaciones, entre ellas “evasión ilícita, evasión ilegal, fraude fiscal”, etc., el tratadista Giuliani Fonrouge lo llama “ilícito tributario”. La denominación usada en nuestro ordenamiento jurídico penal es la de “defraudación tributaria”.

Para Guillermo Cabanellas la defraudación, en un sentido amplio, comprende “cuanto perjuicios económicos se infieren abusando de la mala fe”. En un sentido más restringido este autor define la defraudación “como el delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los impuestos públicos” y concluye que “defraudación es cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro”.<sup>49</sup>

Giuliani Fonrouge precisa, que la defraudación tributaria es “equivalente a todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal”.<sup>50</sup>

El delito de defraudación tributaria consiste en la simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, con el que se induzca a error a la administración tributaria por parte del obligado en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de una parte o la totalidad de los ingresos que corresponden al Estado en concepto de tributos; de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

## 6.2. Naturaleza jurídica

Algunos tratadistas coinciden en que definir la naturaleza jurídica del delito resulta muchas veces infructuoso toda vez que los delitos responden a dos elementos: el tiempo y el lugar. Las teorías cambian con el tiempo y dan una respuesta a las necesidades sociales; lo que en una época se considera una conducta ilícita más adelante puede convertirse en un hecho lícito, e igualmente lo que para una sociedad puede ser una conducta delictiva en otras sociedades

---

<sup>49</sup> Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit;** Pág. 599.

<sup>50</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Ob. Cit;** Pág. 636.

es una conducta perfectamente lícita. La naturaleza jurídica busca por tanto crear postulados que tengan validez tanto temporal como espacial.

En primer lugar, el 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. Mediante la lesión patrimonial que este delito fiscal ocasiona a la hacienda pública, no solo 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 percepción de los tributos.

Como típico delito económico el delito de defraudación actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta, el tipo de cambio, la inflación, etc. En consecuencia con la tipificación de este delito se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico. De lo anterior se confirma que el delito de defraudación es un delito económico en sentido estricto.

Desde el punto de vista del derecho comparado son muchas las legislaciones que contemplan este delito dentro de la ley penal. Entre ellas se puede 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 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 obstáculo en nuestro medio legislativo.

Por otra parte, los autores guatemaltecos de Mata Vela y de León Velasco, en su obra de derecho penal afirman el “ius puniendi” es la 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 trascienden en el derecho penal como bienes o intereses jurídicamente protegidos o tutelados por el Estado, encontrando cada uno de ellos, acomodó en cada una de las figuras de delito que encierran todo 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>51</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. Sin embargo 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 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>52</sup> Estos autores enumeran los títulos del I al XV del libro segundo de nuestro Código Penal, recalcando la importancia

---

<sup>51</sup> De León Velasco, Héctor Aníbal y José Francisco de Mata Vela. **Derecho penal guatemalteco**. Pág. 236.

<sup>52</sup> **Ibid.** Pág. 237.

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.

### 6.3. Elementos del delito de defraudación tributaria

#### 6.3.1. Elemento objetivo

##### ➤ Presupuesto

De la redacción del Artículo 358 “A” del Código Penal hay que inferir que la acción constitutiva del delito de defraudación 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.

##### ➤ Conducta típica

El núcleo del tipo es el verbo “defraudar”, aunque dicho verbo solamente aparece en el nombre del artículo, es claro que el mismo es el eje del 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 358 "A" del Código Penal "comete delito de defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño..", o sea quien con intención materialice cualquiera de los supuestos que la ley contempla. Esto se confirma con lo expresado más adelante en dicho artículo donde establece que comete este delito "quien induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria en su derecho de recaudación impositiva".

El elemento que distingue al delito de defraudación tributaria que contempla nuestra 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.

➤ Los sujetos del delito:

Sujeto activo

"Es el autor responsable, agente o sujeto-agente, persona física o individual o persona jurídica que realiza la conducta típica".<sup>53</sup> No obstante que sólo el ser humano puede ser sujeto activo del delito, por ser éste el único poseedor de razón, conciencia y voluntad; en algunos delitos, entre ellos la defraudación tributaria, se acepta la participación de los entes colectivos como sujetos activos del mismo. El Código Penal guatemalteco, establece "en lo relativo a las personas jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores,

---

<sup>53</sup> Palacios Motta, Jorge Alfonso. **Apuntes de derecho penal.** Pág. 44.

gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este código para las personas individuales”.<sup>54</sup> Criterio bastante aceptable pues no viola el principio de personalidad de la pena, ni se castiga injustamente a los que no participaron en el hecho delictivo y lo más importante, se protege al Estado y a la sociedad de los posibles ilícitos penales que puedan cometer las personas jurídicas.

Por la forma en que fue configurado el delito de defraudación tributaria, resulta dificultoso determinar con exactitud quienes pueden ser sujetos activos del mismo, la dificultad estriba en saber si es requisito indispensable para incurrir en dicho ilícito, que el sujeto se encuentre inscrito (como contribuyente, responsable o exento) en la administración tributaria. Debemos traer a cuenta, para poder distinguir perfectamente los elementos personales de este delito, lo que para el efecto preceptúa el Código Tributario con respecto a quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria estableciendo que “es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.<sup>55</sup> Con respecto al obligado por deuda propia establece que “son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal según el derecho privado y las

---

<sup>54</sup> **Código Penal.** Decreto Número 17-73. Art. 38.

<sup>55</sup> Código Tributario. **Ob. Cit;** Art. 18.

personas jurídica, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”<sup>56</sup>

De conformidad con las normas citadas, en el caso del ilícito tributario, se invierten las calidades de sujeto activo y pasivo respecto de la obligación tributaria, de tal forma que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pasa a ser el sujeto activo del ilícito y viceversa, concluyéndose en que sólo pueden ser sujetos activos del delito las personas naturales o jurídicas inscritas en la administración tributaria y por extensión, los receptores fiscales o cajeros de la administración tributaria o los de los bancos autorizados por ésta para percibir impuestos y los gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de las personas jurídicas que participen directamente en el delito.

#### Sujeto pasivo

Es el titular del derecho o interés que jurídicamente protege el derecho penal. En todo delito siempre existirá un sujeto pasivo y en el delito de defraudación tributaria lo es el Estado de Guatemala, a efecto de determinarlo con exactitud, es conveniente remitirnos a lo que en tal sentido establece el Código Tributario guatemalteco que dice “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> **Ibid.** Art. 21.

<sup>57</sup> **Ibid.** Art. 17.

Por lo que con la inversión explicada con anterioridad, el sujeto activo de la obligación tributaria pasa a constituirse en sujeto pasivo del delito, siendo este el Estado. Considero importante hacer la distinción entre sujeto pasivo del delito y sujeto pasivo del daño ocasionado por el delito o sea la víctima; ya que si bien el Estado es en este caso el sujeto pasivo, el sujeto pasivo del daño ocasionado por el delito resulta ser la sociedad guatemalteca, especialmente la población paupérrima, que es la más beneficiada con la prestación de los servicios públicos.

#### 6.3.2. Elemento subjetivo

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 la falta de 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, aunque el primer supuesto no encaja en nuestra realidad legislativa, pues como antes se anotó, constitucionalmente no puede haber prisión por deuda.

#### 6.3.3. El bien jurídico tutelado

Dentro de la esfera del derecho penal, éste es un elemento sumamente importante, en algunos delitos el bien jurídico tutelado es la vida, la libertad, el honor, el patrimonio, etc., pero en el caso del delito de

defraudación tributaria no se tutela un bien de tipo individual sino se protege al Estado, específicamente su disponibilidad económica.

Los autores de Mata Vela y de León Velasco al referirse a la definición del bien jurídico protegido o tutelado en el delito, objeto jurídico y objeto de ataque como también suele llamársele en la doctrina, citan la obra de Jorge Alfonso Palacios Motta, que lo define 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 esta conducta se ajusta a la descripción legal”.

Para los autores guatemaltecos mencionados el bien jurídico tutelado es “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”.<sup>58</sup>

No puede concebirse un delito que no pretenda la protección de un bien jurídico, todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido (un objeto jurídico) y el delito de defraudación tributaria no es la excepción; en una forma genérica el Estado trata de proteger con él su disponibilidad económica o sea su actividad financiera. Puede decirse que el bien común como interés jurídicamente tutelado es protegido por cada uno de los delitos establecidos en el ordenamiento penal sustantivo.

---

<sup>58</sup> De León Velasco y De Mata Vela. **Ob. Cit;** Pág. 239.

#### 6.4. Regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco

El Código Penal guatemalteco tipifica la defraudación tributaria en el título X capítulo IV en su Artículo 358 “A” el cual estipula:

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

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduara el Juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

#### 6.5. Casos especiales de defraudación tributaria

Estos se encuentran contenidos en el Artículo 358 “B” del Código Penal guatemalteco siendo los siguientes:

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

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la

exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.

**Se reforman los numerales 2,3 y 7 del Artículo 358 “B” según Decreto Número 30-2001, los cuales quedan así:**

2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permite que otros lo hagan.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no esta autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.

7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la administración tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

**Se adiciona al Artículo 358 “B” los numerales 9 y 10, según Decreto Número 30-2001, con los textos siguientes:**

9. El contribuyente del impuesto al valor agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde entregar a la administración tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
10. El contribuyente que para simular la adquisición de bienes o servicios falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir, disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

## 6.6. Penas en el delito de defraudación tributaria

La pena se refiere a la sanción que se le debe imponer a la persona que comete un delito, en el presente caso la pena a imponerle al que ha sido legalmente declarado responsable de la comisión del delito de defraudación tributaria, de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del Artículo 358 “A” del Código Penal guatemalteco, es de prisión de uno a seis años y multa equivalente al monto del impuesto omitido, de lo anterior se colige que esta es una pena mixta, compuesta por una pena de prisión y otra de multa. Ahora bien, debe tomarse en cuenta también que para la fijación de la pena, el juez debe observar lo establecido en el Artículo 65 del citado código, en cuanto a la mayor o menor peligrosidad del culpable, sus antecedentes personales, el móvil del delito, etc.

### 6.6.1. Clases de penas

#### 6.6.1.1 Penas principales

De conformidad con el Código Penal guatemalteco, son penas principales: la de muerte, la de prisión, el arresto y la multa.<sup>59</sup> “Pena principal es la que el código señala como correspondiente a cada delito. Se le denomina así porque a veces esa pena principal puede ir acompañada de otra accesoria”,<sup>60</sup> de lo que se deduce que pena principal es la aplicable al responsable del delito, sin más requisito que el que se le haya declarado culpable del hecho delictivo por un juez competente.

---

<sup>59</sup> Código Penal. **Ob. Cit;** Art. 41.

<sup>60</sup> Osorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 558.

Al responsable del delito de defraudación tributaria se le debe imponer como penas principales la de prisión y la de multa.

➤ Pena privativa de libertad:

También llamada pena de prisión. Consiste en la remisión o arresto del culpable de un delito a un centro de detención o cárcel (en nuestro entorno granja penal), privándolo de su libertad de locomoción. El fin de la pena privativa de libertad individual es influir positivamente en el condenado, a fin de readaptarlo y devolverlo a la sociedad como un elemento útil.

A este respecto cabe señalar que, no obstante que la pena de prisión puede ser evitada por el agente, mediante el pago de una caución económica, la suspensión condicional de la pena, la conmuta de ésta si procediere o cualquiera otra medida sustitutiva, en Guatemala la pena no cumple con los principios del positivismo jurídico que le asignan fines de reeducación y readaptación social, lo que se evidencia es que los centros de prisión del país se han convertido en centros de perversión y la población reclusa es altamente peligrosa, con lo cual el responsable del ilícito tributario, además de poner en riesgo su integridad física, puede salir de la cárcel con una mentalidad más perversa que cuando ingresó; todo lo contrario a los fines de la ejecución de la pena que establece el moderno derecho penitenciario.

➤ Pena de multa

Es una sanción consistente en el pago de una cantidad de dinero, la que es impuesta por el juez que conozca del caso; fijándola dentro de los límites señalados por la ley.<sup>61</sup> Esta clase de pena tiene una importancia cada vez mayor dentro del derecho penal contemporáneo y de suma utilidad, en virtud del hacinamiento en los centros de prisión.

Doctrinariamente se le considera idónea para cierto tipo de delitos, porque no degrada ni deshonra al culpable a quien además no se le separa de su círculo familiar y social, sin dejar por esto de causarle una aflicción.

Para el delito de defraudación tributaria se estableció como pena una multa equivalente al monto del impuesto omitido, la cual deberá aplicarse simultáneamente con la pena de prisión; buscando con ello resarcir al fisco del daño patrimonial que la defraudación le ocasionó.

Considero que no obstante que la pena de multa resulta ser una pena adecuada en el caso del delito tributario, resulta ser inocua para el de posición económica acomodada y, por el contrario más dañino para el de escasos recursos económicos.

La multa es la sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial autorizada para imponerla. Así también, cuando

---

<sup>61</sup> Código Penal. **Ob. Cit;** Art. 52.

con motivo de la fiscalización que realice la administración tributaria, apareciere la comisión de un delito fiscal, ésta se abstendrá de imponer sanción alguna, quedando el caso a disposición del tribunal competente y de esta manera garantizar el principio “non bis in ídem”.

#### 6.6.1.2. Penas accesorias

“Se considera accesoria la pena que por disposición legal expresa debe acompañar a otra que se impone en calidad de principal.”<sup>62</sup> Las penas accesorias no gozan de autonomía en su imposición pues necesariamente van anexas a una principal, de lo contrario, por si solas no pueden imponerse, las misma pueden aplicarse al mismo tiempo que la principal o después de ésta.

El Código Penal guatemalteco establece que “son penas accesorias: inhabilitación absoluta; inhabilitación especial, comiso y pérdida de los objetos o instrumentos del delito; expulsión de extranjeros del territorio nacional; pago de costas y gastos procesales; publicación de la sentencia y todas aquellas que otras leyes señalen.”<sup>63</sup>

##### ➤ Inhabilitación especial

Esta pena consiste en la prohibición de ejercer una actividad determinada (comercial o profesional), cuyo ejercicio depende de la autorización o licencia extendida por una autoridad

---

<sup>62</sup> De Pina, Rafael y De Pina Vera, Rafael. **Diccionario de derecho**. Pág. 382.

<sup>63</sup> Código Penal. **Ob. Cit**; Art. 42.

competente. En el caso de los comerciantes la patente de comercio extendida por el registro mercantil; la inhabilitación procede cuando se infringen deberes propios de la actividad comercial o profesional efectuada.

## 6.7. El delito de defraudación tributaria en el derecho comparado

### El delito fiscal en México

El delito de defraudación fiscal esta contenido en el capítulo II del llamado Código Fiscal de la Federación el cual establece:

Defraudación fiscal. Así se denomina a quien con engaños o errores omite el pago de alguna contribución al fisco federal mexicano. Algunas inclusiones en este tipo de delito las constituyen: a) Omitir presentar declaraciones de impuestos. b) Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal... El delito de Defraudación Fiscal se sanciona con **prisión de tres meses a nueve años**, dependiendo del monto de lo defraudado.

### El delito fiscal en Estados Unidos

El reglamento de delitos sobre impuestos Tax Crime Statutes (Estatuto del Impuesto como Crimen) contiene la tipificación, sanciones y penas aplicables a los diferentes delitos relacionados con impuestos en los Estados Unidos. Este se divide en dos secciones principales siendo una de ellas la de: Delitos cometidos bajo el Código de Rentas Internas en los que se encuentran;

1. Evasión de impuestos. Contenida en la sección 7201 del código, requiere la comprobación de que la evasión ha sido deliberada, es decir, un intento

voluntario de violar o incumplir con obligaciones legales. Las sanciones van desde **multas hasta prisión por cinco años**. Las multas tienen una división entre **personas individuales**, con un **máximo de US \$250,000 y de US \$500,000 para empresas**.

2. Errores deliberados en el cobro y pago tardío de impuestos. Bajo los supuestos de dudas razonables sobre la capacidad de pago en tiempo del contribuyente que no ha cumplido con las obligaciones fiscales. **Las sanciones son las mismas que para evasión de impuestos**.

El delito fiscal en Francia:

En el caso de Francia las sanciones abarcan, no solamente el patrimonio y la limitación de libertad del individuo, sino también la sanción moral, el enfrentamiento del individuo que defrauda a su comunidad.

Artículo 1741. Del Código General de Impuestos de Francia establece: Sin perjuicio de las disposiciones particulares estipuladas en la presente codificación, cualquiera que se haya fraudulentamente sustraído o haya tentado sustraerse fraudulentamente a la determinación o al pago total o parcial de los impuestos señalados en la presente codificación, ya sea que haya voluntariamente omitido presentar su declaración en los plazos prescritos, ya sea que haya voluntariamente ocultado una parte de las sumas sujetas al impuesto, ya sea que haya planeado su insolvencia o puesto obstáculos mediante otras maniobras a la recolección del impuesto, ya sea actuando de cualquier otra forma fraudulenta, es merecedor independientemente de las sanciones fiscales aplicables, a una **multa de 5,000 a 250,000 francos y de encarcelamiento de uno a cinco años**... En caso de reincidencia en el plazo

de cinco años, el contribuyente es penado con una **multa de 15,000 a 700,000 francos y de encarcelamiento de cuatro a diez años....**

## 6.8. Propuesta de reforma a la pena y multa establecidas en el Artículo 358 "A" del Código Penal de Guatemala Decreto Número 17-73

### 6.8.1. Aumento de pena

Considero que la pena establecida para este delito en Guatemala, es mínima en comparación a otras legislaciones como quedo expuesto anteriormente, ya que las penas establecidas en estos otros países son considerablemente elevadas por lo que se infiere que las personas que habitan dichos países antes de cometer este delito, lo analizan largamente. Además estas penas son aplicadas drásticamente, por el contrario en Guatemala se cuenta con un sistema de justicia débil en la persecución y castigo de los defraudadores, por lo que se ha tachado a nuestro país como débil e inseguro. Por lo anterior considero necesario reformar la pena establecida en nuestro Código Penal guatemalteco y además que la aplicación de la misma sea eficaz para cualquier persona.

### 6.8.2. Aumento de multa

No obstante que la pena de multa resulta ser una pena adecuada en el caso del delito de defraudación, no se le ha dado la importancia que merece, ya que en el derecho comparado se puede comprobar que las multas son cantidades elevadas de dinero, que sobrepasan notablemente a la cantidad establecida en Guatemala, ya que solamente es el pago equivalente al impuesto omitido; como lo establece nuestra

Constitución Política<sup>64</sup>, a mi criterio considero que la multa debería ser una cantidad más elevada ya que de esta manera se compensará lo defraudado al fisco y se le cobrará al mismo tiempo al culpable una suma considerable por haber cometido dicho delito.

### 6.8.3. En caso de reincidencia

En nuestro ordenamiento jurídico se encuentra regulada la reincidencia en el caso de la apropiación indebida de tributos, a mi parecer es necesario que se establezca de igual forma en el delito de defraudación tributaria, ya que en el derecho comparado podemos ver por ejemplo el caso de Francia, si en el plazo de cinco años se comete reincidencia la pena y la multa se elevan aproximadamente tres veces más que la establecida. Considero que si se regulará la reincidencia de este delito en nuestro país, beneficiaria en gran manera a que se realice una mejor recaudación de los tributos establecidos.

**DECRETO NÚMERO \_\_\_\_\_**

**EL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA**

**CONSIDERANDO:**

Que la defraudación tributaria afecta considerablemente la economía nacional, en virtud de que al no percibir el Estado, los ingresos necesarios para su sostenimiento, a través de los tributos, éste no puede cumplir con eficiencia las prestaciones a que está obligado para con la sociedad.

---

<sup>64</sup> Constitución Política. **Ob. Cit;** Art. 41 último párrafo.

**CONSIDERANDO**

Que es necesario que las normas jurídicas existentes se adecuen a las necesidades que el Estado vive actualmente, y que de esta manera pueda cumplir con la función de recaudación de tributos exitosamente.

**CONSIDERANDO**

Que el Artículo 358 "A" del Código Penal, Decreto Número 17-73 del Congreso de la República, regula el delito de defraudación tributaria, pero que dicha norma al establecer la pena y multa para sancionar a los responsables del mismo, resultan no ser las más adecuadas, ya que las mismas lejos de disuadirlos, los alienta a cometerlo, por la desproporción que existe entre dichas sanciones y los beneficios obtenidos.

**POR TANTO:**

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171 literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

**DECRETA:**

La siguiente:

**REFORMA AL CÓDIGO PENAL DECRETO NÚMERO 17-73  
DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA**

**Artículo 1.-** Se reforma el Artículo 358 "A", el cual queda así:

**Artículo 358 “A”.** *“Defraudación tributaria.* Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de dos a ocho años, que graduara el juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al doble del impuesto omitido.

Si se produce reincidencia, en el plazo de dos años, se sancionará al responsable con prisión de cuatro a diez años y multa equivalente al doble de lo establecido en el párrafo anterior.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

**Artículo 2.-** El Presente Decreto entrará en vigencia, el día de su publicación en el Diario Oficial.

PASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU PUBLICACION Y CUMPLIMIENTO.

DADO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA A LOS \_\_\_\_\_ DIAS DEL MES DE \_\_\_\_\_ DE DOS MIL SEIS.

PRESIDENTE

SECRETARIO

SECRETARIO



## CONCLUSIONES

1. El Derecho tributario es una disciplina jurídica autónoma, dentro del derecho público, que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas originadas por los tributos establecidos por el Estado.
2. Guatemala como cualquier Estado moderno exige impuestos a todos los ciudadanos, para cubrir los costos indivisibles de los servicios públicos; esta potestad tributaria del Estado, debe ser disciplinada y delimitada mediante principios y normas contenidas en la Constitución Política de la República los cuales deben ser desarrollados en las distintas leyes tributarias ordinarias.
3. El derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal común, pues ambos restringen la libertad de acción del individuo en aras de la preservación del bien común; y se encarga de la regulación legal de todo lo concerniente a las infracciones y delitos tributarios y sus correspondientes sanciones.
4. En Guatemala, el derecho penal tributario está contenido en diversas leyes tributarias y en el Código Penal, siendo aplicado por la administración tributaria en el caso de infracciones tributarias sancionadas con multa y por el órgano jurisdiccional cuando se establece la comisión de delitos tributarios sancionados con penas de prisión.
5. Es innegable que en Guatemala el sistema tributario está caracterizado por un alto índice de defraudación, llegando a estimarse que la misma duplica el monto de lo efectivamente recaudado, que equivale a que es mucho más lo que se defrauda que lo que se paga.

6. El delito de defraudación tributaria es eminentemente doloso, pues la persona que lo comete ha previsto en forma deliberada el resultado dañoso de defraudar al Estado, mediante la disminución o anulación del pago de la obligación tributaria.
  
7. La defraudación tributaria no es la única causa de la apremiante situación económica de Guatemala, no debe verse la tipificación penal de este delito como la única salida a la grave crisis fiscal, pero si como una forma de disminuir el incumplimiento en el pago de los tributos y, en consecuencia incrementar la recaudación tributaria.

## RECOMENDACIONES

1. Es necesaria la formación a través del Estado de Guatemala de una auténtica conciencia tributaria en la sociedad afecta, a través del efectivo cumplimiento de las obligaciones del Estado como responsable directo de la realización del bien común.
2. Que los órganos a los que el Estado autorice como encargados de la recaudación y fiscalización de los tributos, realicen su trabajo de manera responsable y correcta para que se contribuya al bienestar y economía de nuestro país.
3. Tomando en cuenta la realidad en que vive nuestro país, es necesario que el Congreso de la República de Guatemala reforme nuestra legislación y la adecue a las diversas necesidades que nos rodean, y que las penas y multas que se establezcan sean aplicadas de forma estricta y drástica;
4. Para superar la crisis actual es necesaria e impostergable la reforma administrativa del Estado, la que debe incluir una política de verdadera severidad en el gasto público y sobre todo el combate a la corrupción a todo nivel, aplicándose sanciones ejemplares tanto a corruptos como a corruptores.
5. Que los órganos jurisdiccionales encargados de aplicar la ley, estén dirigidos por profesionales del derecho que además sean expertos en derecho tributario, por la propia complejidad de la materia.
6. Que la Superintendencia de Administración Tributaria instaure programas de educación tributaria, de observancia obligatoria en los centros educativos oficiales y privados, con el fin de formar la moral y responsabilidad tributaria, en

los que en el futuro serán los ciudadanos llamados a contribuir con el pago de sus impuestos.

**BIBLIOGRAFÍA**

BACIGALUPO, Enrique. **Derecho penal** (Parte especial). 2ª. ed. Madrid AKAL, 1994.

BACIGALUPO, Enrique. **Derecho penal** (Parte general). Buenos Aires, Hammurabi; 1987.

BUHLER, Ottmar. **Principios de derecho internacional tributario**. Ed. de derecho financiero; Madrid; 1968.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 14ª. ed. Ed. Heliasta S.R.L.; Buenos Aires, Argentina, 1979.

CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo II**. Ed. Estudiantil Fénix; Cuarta ed. Guatemala 2001.

CUELLO CALÓN, Eugenio. **Derecho penal** (Parte general y especial). T. del I al IV; Ed. Bosch; Barcelona; 1971.

DE ARAUJO FALCAO, Amilcar. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Traducción del Portugués de Carlos M. Fonrouge; de Palma; Buenos Aires; 1964.

DE LEON VELASCO, Héctor Aníbal, José Francisco De Mata Vela. **Derecho penal guatemalteco**. Parte general y parte especial. Ed. Llerena; Guatemala décimo primera ed. 1999.

**Diccionario jurídico espasa**. Ed. Espasa Calpe, S.A.; Madrid, 2001.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. Ed. de Palma; Argentina 3ª. ed. 1982.

GÓMEZ ALVARADO, Marco Antonio. **Estudio crítico del Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala** (Delito de defraudación). Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; Universidad de San Carlos de Guatemala 1996.

HURTADO AGUILAR, Hernán. **Derecho procesal penal práctico guatemalteco** (Exposición de motivos del Dto. 52-73 del Congreso de la República). Ed. Landivar; Guatemala; 1973.

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Tratado de derecho penal**. T. I; Ed. Losada; Buenos Aires; 1950.

MONTERROSO DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, derecho tributario**. Litográfica Print Color S.A.; Guatemala. (s.f.).

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Ed. Heliasta S.R.L.; Argentina, 1981.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Parte general. Ed. Civitas; 8ª. ed. Madrid; 1998.

QUIÑÓNEZ RODRÍGUEZ, Bayron Francisco. **Defraudación tributaria y juicio económico coactivo**. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; Universidad de San Carlos de Guatemala 2000.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raul. **Derecho fiscal**. Colección de textos jurídicos universitarios; Ed. Asla; México; 1986.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Derecho financiero, hacienda y derecho**. Instituto de estudios políticos; Madrid; 1962.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Ed. Depalma 2ª. ed. Buenos Aires; 1996.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario**. Ed. de Palma; 5ª. ed. Buenos Aires; 1994.

**Legislación:**

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

**Código Penal.** Decreto Número 17-73. Congreso de la República de Guatemala, 1973.

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

**Código Civil.** Enrique Peralta Azurdía, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley 106, 1964.

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