



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

*"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"*

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

## **La evasión fiscal y el comercio electrónico**

(Tesis de Licenciatura)

Carlos Oswaldo Winter Caal

Guatemala, diciembre 2020

# **La evasión fiscal y el comercio electrónico**

(Tesis de Licenciatura)

Carlos Oswaldo Winter Caal

Guatemala, diciembre 2020

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1<sup>o</sup>, literal h) del Reglamento de Colegiación Profesional del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Carlos Oswaldo Winter Caal** elaboró la presente tesis, titulada La evasión fiscal y el comercio electrónico.

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintisiete de julio de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis **LA EVASIÓN FISCAL Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO**, presentado por **CARLOS OSWALDO WINTER CAAL**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al **LIC. EDIN ANTONIO COC MACZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



**DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Cobán, Alta Verapaz, 21 de septiembre de 2020.

**Señores Miembros**  
**Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia**  
**Universidad Panamericana**  
**Presente**

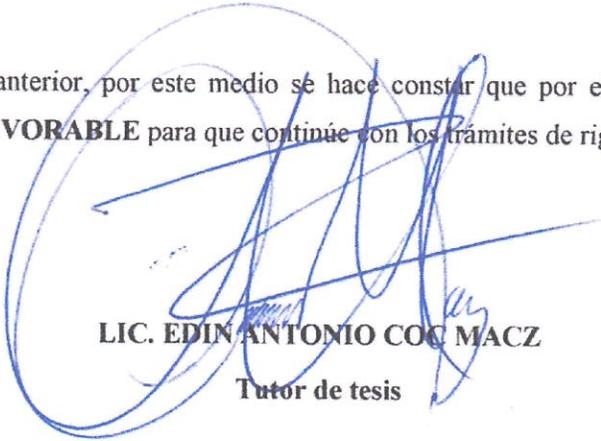
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como tutor del estudiante Carlos Oswaldo Winter Caal, carné 201900518. Al respecto se manifiesta que:

**Primero:** Fui nombrado como tutor para la elaboración de la tesis denominada: **La evasión fiscal y el comercio electrónico**, sin embargo el alumno en mención solo presentó trece hojas de contenido, en virtud de qué el tema fue aprobado en las últimas dos semanas del curso de remediales, motivo por el cual no pudo terminar la elaboración del referido artículo.

En virtud de lo anterior, por este medio se hace constar que por el momento no emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



**LIC. EDIN ANTONIO COC MACZ**

**Tutor de tesis**



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veinticinco de septiembre de dos mil veinte. -----  
En virtud de que el proyecto de tesis **LA EVASIÓN FISCAL Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO**, presentado por **CARLOS OSWALDO WINTER CAAL**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la **LICDA. KARLA JUDITH LUNA RIVEIRO**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

**DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Cobán, Alta Verapaz 16 de noviembre de 2020

Señores Miembros

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Universidad Panamericana

Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisora** de tesis del estudiante Carlos Oswaldo Winter Caal, carné 000091628, titulada "La evasión fiscal y el comercio electrónico".

Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



Licda. Karla Judith Luna Riveiro

Licenciada  
Karla Judith Luna Riveiro  
ABOGADA Y NOTARIA

Abogada y Notaria



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

## ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **CARLOS OSWALDO WINTER CAAL**

Título de la tesis: **LA EVASIÓN FISCAL Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

### Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

**Tercero:** Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 03 de diciembre de 2020.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

**Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

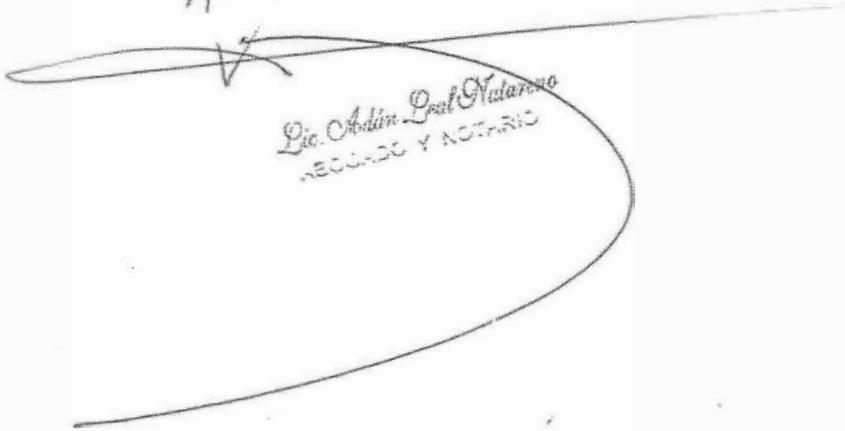


En la ciudad de Cobán, del departamento de Alta Verapaz, el día veintitrés de noviembre del año dos mil veinte, siendo las diez horas en punto, yo, **ADAN LEAL NATARENO**, Notario me encuentro constituido en la séptima avenida dos guion dieciocho "A" de la zona uno, de Cobán, Alta Verapaz, en donde soy requerido por el señor **CARLOS OSWALDO WINTER CAAL**, de cincuenta y dos años de edad, casado, guatemalteco. Maestro de Educación Primaria, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) Código Único de Identificación (CUI) mil ochocientos treinta, ochenta y tres mil novecientos setenta, mil seiscientos uno (1830 83970 1601), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta el señor **CARLOS OSWALDO WINTER CAAL**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjuicio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continua manifestando bajo juramento el requirente: I) ser autor del trabajo de tesis titulado; "**La evasión fiscal y el comercio electrónico**". II) Haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocidos los créditos correspondientes; III) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y numero AU-cero trescientos cuarenta mil trescientos cuarenta y ocho y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número seis millones novecientos noventa y tres mil trescientos sesenta y ocho. Leo

lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta ratifica y firma con el Notario que autoriza. DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a horizontal stroke extending to the right.

ANTE MI:

A large, sweeping handwritten signature in black ink that arches over the notary's name and extends to the left.  
Lic. Adán Darío Nolasco  
ABOGADO Y NOTARIO

*Nota: para efectos legales únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.*

## DEDICATORIA

**A Dios:** Fuente inagotable de sabiduría, por darme la vida, por ser mi guía en los momentos difíciles.

**A mis padres:** Federico Winter Cacao (QEPD) y Victoria Caal, por ser mis protectores en la vida.

**A mis hermanos:** Federico, Victoria, René, Violeta, Yolanda, Lesbia y Ruby quienes siempre me apoyaron.

**A mi esposa:** Aida Dilene Villatoro López por ser el apoyo incondicional en mi vida.

**A mis hijos:** Carlos Emanuel y Jeimy Daniela, quienes son parte esencial en mi vida.

**A:**

La Facultad de Ciencias Jurídicas,  
Sociales y de la Justicia de  
Universidad Panamericana, por ser  
fuente de cimientos y forjadora de  
mi futuro.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho fiscal	1
Evasión fiscal	29
La evasión fiscal en el comercio electrónico	38
Conclusiones	59
Referencias	61

## **Resumen**

El derecho fiscal es el área del derecho encargada de la regulación en cuanto a la percepción de todos los tributos; siendo estos impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, las cuales son destinadas a favor del estado, con el objeto de que este se agencie de fondos para la ejecución de obras y la implementación de servicios que se traduzcan en la realización del bien común. Los tributos provienen de distintos ámbitos, principalmente del área comercial. Siendo el comercio electrónico parte de ellas, el cual es compuesto por la actividad consistente en la compra y venta de bienes y servicios utilizando como medio de realización el internet, a través del cual se forman relaciones comerciales a distancia.

La compra/venta de bienes y servicios, sea cual sea el medio por el que se llevan a cabo, son constitutivos de un hecho generador, establecido dentro de las normas legales especiales en materia tributaria; por lo que estas transacciones son sujetas al pago de distintos tributos. En el comercio electrónico, la falta de control, estructura, organización y adecuación de los procesos, por parte del ente fiscalizador Superintendencia de Administración Tributaria, ha hecho de esta actividad, una práctica comercial en la que se da el fenómeno de impago de cargas tributarias, no emitiendo facturas y omitiendo declaraciones ante la administración

tributaria. Siendo estos actos constitutivos del ilícito de evasión fiscal, que consiste en todos aquellos actos ilícitos realizados por una persona individual o jurídica de impago total o parcial de carácter voluntario de tributos establecidos en la ley; cuyo hecho generador fue realizado. Estos actos son llevados a cabo con el objeto de omitir u ocultar ingresos a la Administración Tributaria. Lo cual ocasiona una deficiente recaudación por parte del estado y por ende la falta de recursos para solventar fines estatales.

## **Palabras clave**

Comercio electrónico. Control fiscal. Evasión fiscal. Derecho fiscal. Actividad financiera.

## **Introducción**

El análisis jurídico que se realizará tendrá como fin determinar si los actos de comercio llevados a cabo por medios electrónicos son constitutivos de evasión fiscal, puesto que al realizarse compra y venta de bienes y servicios se están ante el nacimiento de una obligación tributaria por ser un hecho generador de distintos tributos. La importancia de la investigación radica en que, si la administración tributaria tuviera un sistema de cobro y fiscalización adecuado, los ingresos por actos de comercio electrónico, se erradicaría la evasión fiscal y coadyuvaría a una recaudación fiscal eficiente.

Esta investigación documental será un aporte importante a la educación superior del país ya que se trata de un tema que hoy en día por los avances tecnológicos en todos los ámbitos de la vida humana, el comercio ha mutado a una forma digital, en que los medios, organización y sistemas de control de la administración tributaria deben sufrir una adaptación con el objeto de ser eficientes. La investigación se basa en un estudio de carácter jurídico con criterios legales y sociales válidos, sobre una problemática social que en la actualidad es de vital importancia.

De igual manera se pretende analizar la importancia del derecho fiscal, como medio legal por el cual el estado obtiene ingreso derivados de tributos, para la realización de sus fines y argumentar acerca de las

acciones que debe implementar el estado con el objeto de combatir la proliferación de la evasión fiscal a causa del comercio electrónico. La metodología que se utilizará incluye el método deductivo que abordará el estudio de lo general a lo específico en cuanto a las normas jurídicas donde se establece la obligación de los ciudadanos de contribuir con el gasto público a través del pago de los distintos tributos, cuyos hechos generados se encuentran previamente establecidos, al igual que las consecuencias del impago total o parcial de los mismos, el cual permitirá mediante el razonamiento lógico determinar el problema que afecta y las causas específicas que lo generan; esta se realizará mediante una investigación documental porque las fuentes a utilizar serán consultas doctrinarias y legales. La profundidad de la investigación es a nivel descriptivo mediante la cual se pretenderá establecer las acciones necesarias para erradicar la evasión fiscal dentro del comercio electrónico.

Para lograr una mayor comprensión de la problemática a investigar se desarrollarán tres títulos entre ellos: el derecho fiscal el cual inicia con la definición del mismo, antecedentes históricos, características, principios, la actividad financiera del estado, los tributos y su clasificación, la relación jurídica tributaria, la obligación tributaria y los elementos que la componen. Siguiendo con la evasión fiscal en el cual se exterioriza la definición, antecedentes históricos en Guatemala, la clasificación, las causas, las formas y los efectos que la misma produce. Por último, la actividad

comercial realizada por medios electrónicos y la deficiente forma de control por parte de la Administración Tributaria sobre el mismo, estableciendo que lo anterior es causa de una proliferación del impago de tributos generados a través de dichas transacciones, lo que causa una evasión fiscal masiva, que tiene como resultado una recaudación fiscal deficiente.

## **Derecho fiscal**

Es un conjunto de normas, principios, doctrinas e instituciones pertenecientes al derecho público interno, que tienen como objetivo principal, el estudio de la regulación en cuanto a la percepción de todos los tributos; siendo estos impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, las cuales son destinadas a favor del fisco; por ende de igual manera posee dentro de su ámbito la regulación de todas aquellas relaciones que se centran entre el poder público y los contribuyentes en todo el territorio de la República.

Al ser un grupo de normas jurídicas que tienen relación directa con la actividad del fisco consistente en el establecimiento de toda clase de impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; el derecho fiscal posee como contenido lo relativo a los ingresos que tiene el estado, recaudado a partir de contribuciones y relaciones fiscales con los particulares; que dentro de este ámbito se les denomina contribuyentes.

De acuerdo a lo establecido por Rodríguez (2012), el derecho fiscal:

Es materia fiscal todo aquello que es relativo a los ingresos del estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes. Esta materia del derecho se refiere de igual manera a la actividad de establecimiento de tributo, los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación en las respectivas normas jurídicas. (p.12)

El derecho fiscal tiene su razón de existir a partir que para la organización y el debido funcionamiento del estado como un ente integral necesita para la realización de gastos e inversiones, la adquisición de recursos económicos indispensables para el funcionamiento del mismo; la recaudación de dinero a través de la actividad financiera del estado; que comprende la adopción de política fiscales que tienen como objetivo que los ciudadanos contribuyan de forma equitativa pero sin distinción alguna a los gastos denominados públicos.

De allí se origina la actividad financiera del estado, que consiste en la determinación que se realiza del costo que representan las actividades de naturaleza estatal, para ser llevadas a cabo con éxito, así como las necesidades esenciales de los habitantes de un país; determinando los medios adecuados para la recaudación de recursos económicos para poder solventar cada una de estas, puesto que de conformidad con el artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, “el Estado de Guatemala debe de organizarse con el objeto de proteger a la persona y a su familia y el fin supremo de este es la realización del bien común.”

El derecho fiscal de acuerdo a lo estipulado en la doctrina puede ser denominado indistintamente como derecho tributario o derecho impositivo; siendo el contenido que lo conforma una parte general y una especial. La primera es compuesta por todas las normas jurídicas aplicables a los tributos tanto en la génesis y extinción de los mismos como

la aplicación de la norma a un caso concreto. La parte especial es la normativa legal de carácter tributario contenida en las leyes especiales, establecidas por el Congreso de la República de Guatemala.

El derecho impositivo es compuesto por normas jurídicas y principios de la misma naturaleza relativos a la imposición coactiva y a la recaudación fiscal los cuales se encuentran regulados a través de la legislación vigente que rigen relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos. En la doctrina tradicional se hace énfasis que el derecho fiscal se origina a partir del derecho financiero el cual se propone estudiar el aspecto de las tribuciones como actividad propia del Estado.

### Características del derecho fiscal

Son características distintivas del derecho fiscal la coacción en la génesis del tributo, la coacción normada a través de la norma jurídica, la tipicidad del hecho imponible, interpretación no analógica, la irretroactividad de la ley fiscal, irrenunciabilidad al crédito fiscal por parte del Estado de Guatemala, la finalidad de cobertura en cuanto al gasto de carácter público y como última característica la capacidad contributiva de los particulares.

La coacción en la génesis del tributo es la característica distintiva del derecho fiscal por medio de la cual se establece que el objeto representativo de la prestación de un tributo tiene su origen como

consecuencia del poder absoluto que posee el fisco, que a su vez tiene génesis a partir del poder de su propio imperio. La potestad en materia fiscal tiene nacimiento en el momento en que se regulan los tributos, como medio por el cual el Organismo Legislativo crea tributos que deben ser cubiertos por los particulares, al momento de que se realizar el hecho generador establecido en la ley.

La coacción normada, es otra de las características propias del derecho fiscal, a través de la cual el estado ejerce sobre el contribuyente una presión de carácter legal emanada del poder impositivo por medio del cual el cumplimiento en el pago de los tributos es obligatorio. La coacción regulada por la legislación ordinaria vigente se transforma en una facultad normativa, es decir muta a través de la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos en el país.

La tipicidad del hecho imponible es una característica del derecho fiscal, ya que a partir que el hecho o la situación hipotética debe encontrarse establecida en la norma legal vigente y contener a través de esta los elementos necesarios para su debida identificación, con el objeto de comprobar que el comportamiento llevado a cabo se encuentra o no dentro del hecho determinado en la ley. En ese orden de ideas y análisis, si un hecho no se encuentra previamente establecido en la ley vigente en el país como hecho imponible no es constitutivo de tipificación, teniendo como consecuencia la no generación de la obligación tributaria.

Establece Arrijoja (2008) con respecto a que la tipicidad del hecho imponible es:

Una de las características del derecho fiscal por el principio de legalidad que establece que debe estar plenamente identificado y de manera expresa en la ley como una de las bases principales y significativas de la tributación el hecho generador del tributo como tal, lo que es lo mismo los actos normales de los sujetos que después de estar descritos en la ley originan la obligación jurídico tributaria. (p.77)

La finalidad de cobertura del gasto público es la razón justificada y aceptada por la cual el estado, como sujeto activo de la obligación jurídico tributaria exige de los contribuyentes el pago de los tributos, el cual se realiza de manera coactiva por disposición de la ley; pues es a través de esta recaudación, que el Estado obtiene recursos para cubrir el gasto público, y tiene como objetivo la satisfacción de las necesidades de la población.

La característica relacionada con la tipicidad del hecho imponible, se deriva del hecho o la situación hipotética también debe encontrarse establecida en la ley. En cuanto a la interpretación en materia fiscal se establece que no debe ser analógica; ya que en esta área del derecho la ley no es retroactiva, salvo cuando favorezca al infractor. Por último, el estado no puede renunciar a su poder coactivo tributario en el cobro de los tributos.

La capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria se encuentra regulada en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual justifica el nacimiento del tributo de conformidad con la riqueza que el contribuyente posee, derivado de la necesidad que tiene el estado de cubrir los requerimientos de la población, que de acuerdo al artículo 1 de la citada ley constitucional, le son obligatorios por mandato de la ley en procuración de la realización del bien común, por lo que el aporte de cada sujeto pasivo de la obligación tributaria sirve para contribuir al gasto público que se da de acuerdo a pautas económicas cuyo criterio de graduación está directamente relacionado con su patrimonio.

La capacidad contributiva es conceptualizada por Quintana (2010) como:

El más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo. El contribuyente debe tener de conformidad a teorías de contenidas en la doctrina financiera, económica, política, social y cultural la capacidad económica para contribuir a los gastos públicos. (p.93)

Cuando el contribuyente no cuenta con la capacidad contributiva necesaria con dificultad podrá cumplir con la obligación tributaria, esto aun cuando se haya activado el hecho generador establecido en la ley. Esta capacidad contributiva también denominada como capacidad de pago es una de las garantías del derecho tributario, que se encuentra reconocida en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “el sistema

tributario debe ser justo y equitativo. Para los efectos las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”; siendo este uno de los pilares fundamentales y esenciales de los derechos que son propios del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que es a través de este que se puede tener un sistema tributario más justo y equitativo.

### Principios fundamentales del derecho fiscal

Los principios fundamentales que integran de forma compleja el derecho fiscal se encuentran en la Constitución Política de la República de Guatemala, como la norma de mayor jerarquía jurídica en el país, siendo estos la legalidad y reserva de ley, capacidad de pago, igualdad, generalidad, proporcionalidad, irretroactividad, prohibición de doble o múltiple tributación, confiscación prohibitiva, por último equidad y justicia tributaria.

El principio de legalidad de los tributos consiste, en que estos únicamente pueden ser establecidos por el órgano competente en la creación de ley, en el caso de Guatemala es el Congreso de la Republica; teniendo como esencia la primacía de la ley, en específico que toda disposición que tenga relación con los ingresos del estado debe encontrarse establecida en la norma jurídica ordinaria vigente. Este principio se regula en el artículo

239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en el artículo 4 del Código Tributario.

El principio de reserva de ley regula lo relacionado a la validez de una ley en Guatemala, toda vez que debe ser creada por el órgano competente. En Guatemala el Organismo Legislativo es el órgano designado para llevar a cabo esta función. El principio denominado como reserva de ley se encuentra regulado en el artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala en el que se establece que es atribución del ente legislativo el decretar impuestos conforme a las necesidades del estado y determinar las bases de recaudación. El principio de capacidad de pago en materia tributaria, hace referencia directa a que todos los tributos deben ser concebidos por imposición de la ley en cuanto a los requerimientos de la misma, a partir de la capacidad económica individualizada de los ciudadanos guatemaltecos. Teniendo como una de las condicionantes del tributo la situación financiera individualizada de cada ciudadano en particular, basándose en todos los ingresos de los sujetos pasivos denominados contribuyentes, partiendo desde este punto de vista en la cantidad que deberá aportar al sostenimiento del estado en general.

En la normativa legal guatemalteca a este principio se le denomina como capacidad contributiva o capacidad de pago, lo cual se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en el que se establece que el sistema tributario debe ser concebido a partir

de la justicia y la equidad, por lo cual las leyes tributarias deben ser estructuradas de forma integral a partir del principio de capacidad de pago.

Al respecto Monterroso (2009) establece que:

Al analizar la norma constitucional citada se desprende que la misma inspira protección hacia los contribuyentes con menor capacidad contributiva, ya que como claramente lo expresa, el sistema tributario debe ser justo. La palabra justicia, tiene una acepción amplia en cuanto a la virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a derecho y a la vez, el término equidad es la justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad. Este principio obliga al estado a aplica el cobro de tributos en forma justa y equitativa, es decir se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riquezas mayor pago tributario. (p.23)

Este principio fundamental del derecho fiscal establece la razón de ser de los distintos regímenes que existen al regular los impuestos, los cuales van acorde a la capacidad de pago de cada uno de los contribuyentes o a cada una de las actividades económicas que realizan. Estableciendo una lógica fácil en cuanto al propósito de deducir tal como es que a mayores ingresos mayores serán las cargas tributarias que el contribuyente debe de cumplir.

El principio de igualdad se basa en que todos los habitantes del territorio nacional que lleven a cabo un hecho generador deben pagar tributos, con la condicionante de que esto deberá hacerse efectivo de conformidad con el lugar que ocupe cada persona dentro de la sociedad y la disponibilidad de recursos económicos que tenga. La igualdad entonces en el ámbito

fiscal, se refiere a que la ley debe otorgar igualdad a las personas que se encuentren en las mismas condiciones.

El principio de generalidad se deriva del principio que la ley es de observancia general en todo el país, es por ello que las leyes en materia fiscal son aplicables a toda la población. Esto derivado de la obligación que impone de manera expresa la Constitución Política de la República de Guatemala de que todas las personas que lleven a cabo un hecho generador deben de contribuir al sostenimiento del gasto público a partir del pago de tributos.

El principio de proporcionalidad es la adecuada distribución entre cuotas previstas para cada tributo en sus respectivas normas que lo establecen, íntimamente relacionado en cuanto a la capacidad de pago que los sujetos pasivos poseen. Aportando cada contribuyente en una forma justa y adecuada en relación a los ingresos, utilidades o rendimiento, pero en ningún caso una cantidad que represente la totalidad de los ingresos del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. El principio de irretroactividad se da en cuanto a la temporalidad de las normas de la materia, lo cual se encuentra normado en el artículo 66 del Código Tributario, en el que se establece que las normas tributarias sancionatorias únicamente regirán para el futuro, pero tendrán un efecto retroactivo siempre que favorezcan al infractor, en cuanto a todo lo relacionado a la supresión de infracciones o que establezcan sanciones más benevolentes.

El principio de prohibición de doble tributación es un principio del derecho fiscal que hace referencia de forma directa a que cuando se produce un determinado e individualizado hecho generador el cual es atribuido a un mismo contribuyente, no debe ser gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario en el mismo evento o periodo fiscal, puesto que al suceder este fenómeno se estaría ante un acto inconstitucional o que el mismo es contrario a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

#### Actividad financiera del estado

Para que el Estado de Guatemala pueda cumplir a cabalidad y de forma integral con los fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, tiene por necesidad que contar con los recursos suficientes, los cuales tienen como fuente principal la recaudación que realiza el fisco; proveniente de la riqueza de los particulares, siempre que estos se obtengan con apego a los principios que establece la norma impositiva; estos actos en conjunto son conceptuados como actividad financiera del estado.

La actividad financiera del estado comprende el derecho financiero; en su parte medular y este a su vez se clasifica en la obtención de ingresos (derecho fiscal, derecho tributario) y la aplicación de esos ingresos recaudados a la satisfacción de las necesidades de la población en general,

para lo cual el presupuesto es ejecutado por las distintas instituciones del gobierno, por medio del derecho presupuestario a fin de darle cumplimiento a los fines planteados.

Esta actividad económica llevada a cabo por el gobierno forma parte de las finanzas públicas, la cual se encuentra compuesta por los ingresos y egresos del Estado, lo cual conlleva varios aspectos a considerar, tal como: el aspecto económico, debido a la naturaleza misma de la actividad que se ocupa de la obtención o inversión de los recursos económicos necesarios para la realización de los fines primordiales del estado. El aspecto político, ya que es a partir de este que de forma legal se obtienen los recursos, partiendo de la actividad realizada por el Organismo Legislativo en cuanto a la creación y adecuación de leyes. En cuanto al aspecto jurídico se refiere, este tiene importancia en cuanto a que la actividad financiera del estado deberá estar enmarcada en las normas legales vigentes en el país. Por último, el aspecto de carácter sociológico el cual tiene como base da la importancia en cuanto a la capacidad contributiva individual.

### Ingresos del estado

Los recursos que percibe el erario público, se componen de todos aquellos recursos económicos que ingresan de forma directa a las arcas del gobierno; las cuales pueden clasificadas en dos categorías, siendo estas la de los ingresos derivados de los impuestos y los ingresos que no tienen

relación alguna con los impuestos. Al hacer referencia de forma directa a los ingresos que no provienen de impuestos se refiere a los que el estado obtiene por la prestación de servicios a terceros, la explotación de bienes de su propiedad.

De acuerdo a la idea de Martínez (2009) los recursos económicos del estado se dividen en tres grupos debidamente diferenciados siendo estos:

Los nacionales, provinciales y municipales; los ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios, y los originarios y derivados, siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares, como lo son los impuestos, tasas y contribuciones especiales. (p.117)

De acuerdo a lo que con anterioridad se enuncia, el estado para su adecuado funcionamiento necesita de recursos económicos, a partir de los cuales puede desempeñar las funciones administrativas y económicas de forma óptima y para poder recaudarlos se han establecido distintas fuentes para el ingreso de los mismos, además de los más conocidos como lo son los tributos. Siendo estas las fuentes económicas nacionales, provinciales, municipales y todos aquellos que provengan de frutos extraídos de bienes públicos.

## Tributos

Son considerados como las prestaciones, que son otorgadas comúnmente en dinero que el estado como sujeto activo de la obligación jurídica tributaria exige en cumplimiento y ejercicio de su poder de imperio establecido en la norma jurídica, a los particulares cuya denominación legal es contribuyentes; los cuales son considerados como el sujeto pasivo de la obligación jurídica tributaria de conformidad con la capacidad contributiva de cada uno de los individuos, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que se demanda para el cumplimiento de sus fines.

El artículo 9 del Código Tributario define al tributo como: “prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige de forma directa en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos económicos para el cumplimiento de sus fines.” De lo anteriormente enunciado, se puede entender que los tributos constituyen una cantidad en dinero que el estado recauda entre los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria con el objeto de tener fondos para la realización de las obligaciones que le corresponden de conformidad con la ley.

De acuerdo con lo expresado por Monterroso (2009), existe una clasificación sistemática de los tributos el cual los divide en: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales, tasas; estas últimas no se consideran como tributos en Guatemala, la cual es la cantidad pagada por servicios

prestados a través de instituciones del estado a quienes los solicitan. El artículo 10 del Código Tributario establece las clases de tributo: “Los impuestos, los arbitrios, las contribuciones especiales y las contribuciones por mejoras”. Esta clasificación de los tributos se encuentra condicionada en relación a las características y finalidad para los que son creados.

Los impuestos son tributos que implican una obligación de carácter pecuniaria, que es necesario gravar sobre los habitantes de un estado como consecuencia de poseer bienes o rentas producidas por los mismos, esto en respuesta a la capacidad contributiva personal, en base a las leyes reguladoras del tema en el país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a la satisfacción de necesidades y servicios públicos.

Para Monterroso (2009) los impuestos se pueden definir como:

Es una cuota la cual es una parte en dinero, recabado por el Estado a través de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas previamente fijadas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible. El impuesto es la porción de los bienes que el ciudadano da al Estado para tener seguridad sobre lo que le queda y para gozar de éstos placentemente. (p.121)

El Código Tributario, en el artículo 11, establece que “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad específica de carácter estatal general no relacionada de forma concretamente con el contribuyente”. Se puede inferir a partir de la definición establecida por la norma jurídica en materia tributaria, que los impuestos son cuotas que

forman una parte representativa del costo en cuanto a un producto o servicio.

Dentro de las características más representativas de los impuestos se encuentran: que son concebidos bajo el principio de legalidad, ya que todo impuesto para poder ser efectivo debe de estar establecido en la ley. Los impuestos son una prestación de carácter pecuniario, cuyo cumplimiento es normalmente en dinero; la prestación realizada por medio de un individuo no es seguida por una contraprestación directa e inmediata del estado. La exigencia del pago de este tributo responde coactivamente al imperio establecido en la ley; el gravamen impuesto debe depender de la capacidad de cada contribuyente, logrando con ello que la tributación sea una actividad más justa. El destino de todos estos fondos recaudados a través de la relación jurídica tributaria debe ser la satisfacción de necesidades y la prestación de servicios.

De acuerdo con Delgadillo (2010), los impuestos pueden ser clasificados o divididos en directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos que gravan directamente a la persona, a la fortuna de los habitantes de su propiedad o en forma de renta, de igual manera que la transferencia de la propiedad a causa de donación por causa de muerte. Los impuestos en la clasificación de directos gravan directamente a las personas y a sus respectivos bienes, generalmente como propietarios, para luego gravar la renta que perciben de las ganancias.

Los impuestos indirectos se refieren aquellos tributos para los que el legislador no grava directamente al contribuyente, sino que grava la consecuencia dentro los presupuestos del tributo en la norma jurídica correspondiente. Las calidades del sujeto del impuesto y quien lo paga son distintas. El encargado del proceso de creación de las normas jurídicas grava a la persona con el conocimiento de que éste trasladará el impuesto al pagador.

En ese orden de ideas, este impuesto no incide directamente sobre la riqueza como en el caso de los impuestos de carácter directo, esto por la razón de su propia existencia y de igual manera por su tenencia, de otra forma no incide sobre el sujeto quien es legítimo propietario de un bien en específico o en su caso obtenga una renta directa como producto de los bienes o trabajo, sino recaen únicamente sobre bienes destinados al consumo.

De acuerdo con Sainz (2015) los impuestos pueden ser clasificados: impuestos de carácter personal e impuestos reales. Los primeros, son todos aquellos tributos que recaen sobre la totalidad de la capacidad económica del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, para lo cual se toma en consideración la situación personal y económica de cada persona, con el objeto de una mejor adecuación en cuanto a la recaudación fiscal y el equilibrio entre esta y la capacidad de pago del contribuyente, que se ve afecta por fenómenos tal como lo es las cargas familiares.

Los impuestos reales son tributos que gravan un elemento económico de forma independiente al titular de un bien patrimonial, para lo cual no se toma en cuenta la situación económica personal de cada individuo. Los impuestos de carácter ordinario son aquellos que deben cancelarse de forma periódica en cada ejercicio fiscal; son creados por el estado para ser permanentes, estables y obtener de ellos ingresos. En cuanto a los impuestos extraordinarios estos son establecidos para ser recaudados una sola vez, por lo que no constituyen una fuente permanente de ingresos al estado.

Los arbitrios son tributos que cuya tutelaridad, el Congreso de la República de Guatemala destina a las municipalidades, esto con el objeto que los recursos económicos recaudados, derivados de este tributo coadyuven con los gastos públicos. Siendo estos una contribución, indirecta ordinaria o extraordinaria que con autorización legislativa reciben las comunas con objeto de solventar las necesidades propias de los vecinos de la jurisdicción municipal correspondiente.

De conformidad con el artículo 12 del Código Tributario, “Los arbitrios son todo impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”. Son derechos o imposiciones que corresponde a las municipalidades. Es un pago consistente en dinero, de manera obligatoria y definitiva, que se impone a los vecinos de un municipio, para poder obtener ingresos que permitan cubrir necesidades locales. Estos tributos

son creados para que se apliquen dentro de un ámbito territorial restringido, ya que únicamente puede aplicarse dentro de la jurisdicción territorial municipal abarcando aldeas, asentamientos, caserío, entre otros.

Las contribuciones especiales son tributos considerados como un recurso aislado, el cual se encuentra establecido con el objeto de afectar a un grupo o a personas determinadas, para la realización interés colectivo, que supondrá beneficios a cada uno de las personas objeto de este gravamen, consideradas como un tributo especial el cual es impuesto a cambio de un beneficio específico, aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente a través de la realización de obra pública. Tal es el caso de pavimentación de una calle cuyo acceso es solamente para una población determinada, o la sustitución del servicio relacionado al alumbrado de carácter público; acciones en las cuales se otorga un beneficio especial a favor de los propietarios individualizados de los bienes situados en la zona donde se llevan a cabo dichas obras.

Según el Artículo 13 del Código Tributario, “Una contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”. Estos tributos redundan en un beneficio especial, el cual es alcanzado por las contribuciones de cada una de las personas que se verán favorecidas en el momento oportuno por la realización de obras públicas. En otras palabras, estas consisten en

ventajas que son acordadas entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación jurídica tributaria con el objeto del acrecentamiento de la plusvalía real aportada a un inmueble.

Ahora bien, las contribuciones por mejoras son tributos más conocidos y utilizados, siendo el hecho sujeto de gravamen el beneficio derivado de la realización de una obra pública. El artículo 13 del Código Tributario, regula lo relacionado a las contribuciones por mejoras, estableciendo que son consignadas con el objeto de “...costear la construcción o mejoramiento de obra pública que produce plusvalía, como límite para su recaudación el costo total de la obra y como límite individual para el contribuyente, el incremento propio en cuanto al valor del inmueble beneficiado”. De lo anterior se denota que la recaudación entre los beneficiados con este tipo de obras, no puede ser mayor que el total de los gastos que ocasione.

Por último, las contribuciones destinadas a la seguridad social son prestaciones en dinero, por las que patronos y trabajadores dentro de una empresa o institución integran de forma conjunta grupos de beneficiarios, coadyuvando de manera directa con el objeto de beneficiar de forma integral a la salud de los mismos trabajadores y de las familias respectivas. Las contribuciones por gasto son aquellas que tienen como presupuesto esencial la realización de actividades particulares que provocan un gasto público o el incremento al gasto público.

## Relación jurídica tributaria

Es el vínculo de carácter personal que entrelaza al estado como sujeto activo del tributo y a los contribuyentes o responsables como sujeto pasivo del mismo, los cuales tienen incidencia en cuanto al origen, modificación, transmisión y extinción del hecho generador previamente establecido en la norma jurídica, el cual no se genera de forma directa únicamente del comercio, sino de la prestación de servicios, entre otros.

De acuerdo a lo expresado por Villegas (2007) la relación jurídica tributaria:

Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que esta obligado a la prestación, define a la relación jurídica como la relación producto del hecho generador ya consumado, teniendo dentro de sus elementos al hecho generador, tipo y base imponible sin los cuales la relación jurídico tributaria no se concreta. (p.26)

En la legislación nacional ordinaria, en el artículo 14 del Código Tributario se establece que esta constituye un vínculo jurídico personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos los cuales representan a los acreedores del tributo y los sujetos pasivos de la misma. Teniendo como objetivo principal el nacimiento jurídico de la prestación del tributo. La cual tiene su génesis en la realización del hecho generador que se encuentra tipificado en la ley.

## Naturaleza de la relación jurídica tributaria

Corresponde al derecho público interno, lo relacionado a la naturaleza jurídica de la relación tributaria, puesto que tiene su origen en los actos de interacción entre el estado y los particulares como contribuyentes o responsables, lo cual surge como consecuencia del poder tributario impositivo que posee el primero, en cuanto a la coacción que llevan a cabo sobre los particulares, para que estos cumplan con el pago de los tributos, cuya regulación es obligatoria.

En cuanto a las características de la relación jurídica tributaria, Granados (2013) establece que dentro de ellas se pueden considerar: el vínculo personalísimo, obligatoriedad pecuniaria, legalidad, tipicidad expresa y la autonomía racional. La primera característica consiste en el vínculo de especie personal que por mandato de la ley se establece entre el estado y los contribuyentes, con el objeto de que se cumpla con la realización del hecho generador el cual debe estar previamente establecido en ley, este vínculo es considerado personalísimo puesto que no pueden ser trasladado de una persona a otra. En cuanto a la segunda característica de la relación jurídica tributaria que es la obligatoriedad pecuniaria, esta se encuentra motivada de forma directa y proporcional por que las obligaciones deben ser satisfechas en dinero.

La legalidad como característica de la relación jurídica tributaria establece que esta tiene como única fuente la ley; que es a través de una regulación legal determinada que se puede otorgar garantía de legitimidad a la misma, siendo nulo el tributo cuando no se encuentre previamente regulado en la ley. La tipicidad expresa tiene su origen cuando se produce el hecho constitutivo de la obligación tributaria regulada en ley, este de igual manera debe encontrarse descrito en la norma. En cuanto a la autonomía relacional, es un fenómeno característico del derecho tributario ya que esta relación subsiste aun cuando el negocio jurídico que le dio origen se hay rescindido o anulado.

#### Elementos de la relación jurídica tributaria

Estos elementos se encuentran establecidos en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que constituyen la base para una recaudación tributaria eficiente, tales como los elementos personales, los cuales pueden ser pasivos o activos, el hecho generador, también denominado hecho imponible, el objeto impositivo, el tipo impositivo, la base impositiva, el elemento temporal y las exenciones o beneficios tributarios.

Elemento personal de la relación jurídica tributaria se divide en sujeto pasivo y sujeto activo, donde el primero es específicamente el estado, quien tiene el imperio del poder tributario por lo que exigen el

cumplimiento de la obligación tributaria, por lo cual el ente estatal posee la potestad tributaria con apoyo de los distintos órganos. En cuanto al Organismo Legislativo, es el encargado de emitir las normas correspondientes en materia tributaria, el Organismo Ejecutivo que posee la atribución de la recaudación, así como el cobro coactivo y por el Organismo Judicial, quien tiene a cargo dar cumplimiento coactivo a lo que voluntariamente no se cumplió por parte del contribuyente.

El sujeto pasivo de la relación tributaria está conformado de forma íntegra por los contribuyentes y los denominados responsables por representación o por deuda ajena, que se encuentran obligados ante el estado de forma directa, con el objeto de darle cumplimiento a la obligación de carácter tributaria la cual es recaudada con el objeto de obtener recursos para la contribución del gasto público y para la creación de obras y servicios de dominio común en favor de la sociedad.

Los particulares son los sujetos pasivos obligados jurídico tributaria por deuda propia a causa de la realización del hecho generador propio del tributo y estos a su vez pueden ser deudores, agentes de retención y agentes de percepción; los primeros en mención son los responsables de forma directa en cuanto a la realización del pago de la obligación tributaria, facultad que se les confiere por ser legítimos propietarios de bienes inmuebles que se encuentran gravados por un impuesto o varios en específico. En cuanto a los agentes de retención, estos adquieren la calidad

de contribuyentes puesto que tienen la responsabilidad de retener un porcentaje del total de una cantidad que se encuentra gravada para luego entregarla a las cajas fiscales.

En cuanto a los agentes de percepción se refiere, son contribuyentes del sistema tributario en el país ya que son responsables en cuanto a percibir de quien realiza el pago de un bien es específico, que esté en valor comercial lleve aparejado o incluido el impuesto de que se trate, tal es el caso de los agentes de percepción del Impuesto al Valor Agregado o – IVA- que en el momento de asignarle un precio al producto objeto de su actividad comercial tiene que adicionar al mismo la cantidad que será objeto de pago a la administración tributaria en concepto del impuesto.

Los responsables, de igual manera son sujetos pasivos de la obligación jurídica tributaria, los cuales pueden estar constituidos de esta forma por deuda propia o responsables por representación. En el caso del primer enunciado, son los que no poseen la calidad de contribuyentes, pero por disposición de ley, deben cumplir con las mismas obligaciones. Los responsables por representación estos están obligados, aunque con limitaciones puesto que para ellos se excluye el patrimonio que le es propio.

El hecho generador de la obligación jurídica tributaria es el presupuesto que se encuentra establecido en la norma jurídica legal con vigencia en materia tributaria que al momento de producirse da origen de forma inmediata al nacimiento de la obligación jurídico tributaria, debe establecerse de manera clara y precisa para que los sujetos pasivos tengan conocimiento cuales son las situaciones que producen obligaciones tributarias. Este hecho generador también es denominado hecho imponible, por lo que constituye una fuente real de la obligación tributaria, la cual es activada con el simple hecho que el sujeto pasivo de la obligación realice la acción establecida con anterioridad en la ley.

La relevancia del hecho impositivo estriba en cuanto a que es una de las bases de la recaudación determinado en la Constitución Política de la República de Guatemala, que debe estar tipificado mediante una norma jurídica de carácter ordinaria, ya sea general o específica, esto porque es a través de estas normas que se establecen los distintos hechos que dan nacimiento a la obligación tributaria que tiene como objeto que se realice el pago del tributo.

El hecho generador posee elementos, los cuales son considerados como necesarios para la realización del mismo, siendo estos: primero, la descripción de la situación; la cual debe de ser plasmada por el legislador en la ley. Segundo, los requisitos esenciales para la individualización de la persona que lleva a cabo el hecho. Tercero, la temporalidad en que debe

tenerse por configurada la relación del hecho. Cuarto, el lugar donde se tiene por acaecido el hecho imponible.

De acuerdo a lo establecido por Rodríguez (2012) el hecho generador tiene como elementos:

El elemento temporal que el hecho ocurra después de promulgarse la ley. Es la cuestión de la irretroactividad de la ley. El elemento espacial, es lo que la ley dispone respecto de la circunstancia territorial de los impuestos. Hay algunas legislaciones que exigen el impuesto fuera del ámbito territorial del país como por ejemplo Estados Unidos; otros solo dentro del propio país, tal como Guatemala. El hecho generador siempre está ligado a la capacidad económica del sujeto, o capacidad tributaria; esto en caso de tributos. Es el hecho previsto por la ley, cuando se realiza; es una situación fáctica. (p.79)

En cuanto al objeto impositivo es aquella actividad tributaria que se encuentra señalada en la ley, la cual constituye el objeto de poder ser gravada con el propósito de obtener recursos en materia económica. Los tributos tienen como fin la recaudación de recursos económicos debido que lleva aparejado un fin que es la obtención de dinero por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria siendo este el ente acreedor del tributo que lo recauda para satisfacer las necesidades financieras, sociales y políticas.

El tipo impositivo es un elemento cuantificante de la relación jurídico tributaria que hace referencia a un porcentaje o cuantía que se le asigna a cada hecho generador o deuda tributaria, el cual debe estar igualmente establecido con anterioridad en la ley, siendo el valor que el sujeto pasivo

de la obligación tributaria entregará al estado por razón de un tributo, también es conocido como tasa impositiva. Esta se puede decir, que es la parte alícuota de la base imponible que, al ser multiplicado por la base imponible, da como resultado la cantidad en efectivo de dinero que se debe hacer efectiva ante la administración tributaria.

La base imponible, es la cantidad que resulta de la valoración del hecho imponible. También denominada base imponible o impositiva, tiene como objeto la determinación directa de la obligación jurídica tributaria, la cual es multiplicada por la tasa impositiva arrojando de esta manera la cantidad en dinero que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, debe de cancelar a la administración pública en concepto de un tributo en particular.

El elemento temporal constituye el espacio en el tiempo en que se produce el hecho generador realizado por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, el cual se encuentra previamente establecido por el legislador, al igual que se refiere al momento en el que se cumple con el pago. Es importante para establecer si el contribuyente o responsable cumple con la obligación tributaria dentro de los plazos establecidos en la normativa jurídica ordinaria ya sea general o especial.

## **Evasión Fiscal**

Esta se encuentra compuesto por todos aquellos actos ilícitos realizados por una persona individual o jurídica de impago total o parcial de carácter voluntario de tributos establecidos en la ley; cuyo hecho generador fue realizado. Estos actos son llevados a cabo con el objeto de omitir u ocultar ingresos a la Administración Tributaria. Lo cual constituye un ilícito en materia penal, de acuerdo a la normativa ordinaria vigente en esta materia.

La evasión fiscal se refiere a todas aquellas acciones u omisiones llevadas a cabo por los contribuyentes o responsables, las cuales son encaminadas a tres situaciones individualizadas, las cuales consisten en la supresión, disminución o aplazamiento en cuanto hacer efectivo el cumplimiento del pago de la obligación tributaria. Por lo cual se hace de forma directa una falta a un deber fiscal establecido en la legislación vigente en el país.

De acuerdo a Espinoza (2016) la evasión fiscal es:

Un fenómeno financiero, que consiste en sustraerse el pago de los impuestos, privando al Estado de su ingreso y configura la evasión ilícita como: Se realiza violando las leyes tributarias y en que, el contribuyente contraviniendo la ley no cancela el impuesto, de igual manera se refiere a toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales. (p.27)

La sustracción del pago a que hace referencia la cita doctrinaria que con anterioridad se plasma; es llevada a cabo por algunos contribuyentes de forma parcial o total, a través de la cual se le priva al estado un ingreso lícito, puesto que el hecho generador establecido en la ley, ya fue llevado a cabo. Por lo cual, esta acción va en detrimento de la recaudación fiscal y violenta de forma directa a la normativa legal en materia tributaria.

#### Antecedentes históricos de la evasión fiscal en Guatemala

Dentro de las causas que dan origen al subdesarrollo en materia de recaudación fiscal dentro del país, responde a la deficiencia que ha existido en los sistemas tributarios, aunado a ello la postura de los contribuyentes que se abstienen del pago de tributos, a través del ilícito de evasión o a través de la acción de elusión. Justificando todas aquellas acciones por el mal manejo y la corrupción llevada a cabo por los gobernantes.

En Guatemala, la implementación de leyes impositivas data desde tiempos de la colonia y la etapa post independiente, las cuales reflejaban un sistema tributario parecido al de España que trae consigo tributos como el de alcabala, impuesto que consistía en el gravamen de actividades de compraventa y permuta de bienes, los actos de comercio de trascendencia internacional sobre exportaciones e importaciones y el del papel sellado.

El Código Fiscal, entra en vigencia en el año de 1881, que era una normativa general en la cual se agrupaban todas las leyes de carácter tributario que existían en esa época, los procedimientos de carácter administrativo y lo relacionado a infracciones y sanciones. Este delegaba la facultad de recaudación y administración de tributos a las municipalidades, creando jurisdicciones privativas con el objeto de que fueran las encargadas de juzgar aspectos fiscales.

A partir de la implementación de políticas fiscales en el país, todos los gobiernos han realizado reformas fiscales, que han tenido como resultado afecciones en detrimento de la recaudación, debido a la precipitación por parte del Congreso de la República para promulgarlas. Aunque teóricamente, todas aquellas medidas adoptadas con el objeto de prevenir o reprimir la evasión tributaria deberían estar dirigidas a atacar las causas que la originan y a mutar todos aquellos factores que lo condicionan, logrando un resultado donde se atenúen los efectos.

De acuerdo a lo establecido por Granados (2013):

No debe perderse de vista que la evasión tributaria es un fenómeno social connatural y propio de cualquier sistema impositivo y que algunas de sus causas no son susceptibles de remoción porque dependen de aspectos completamente ajenos a la tributación; como por ejemplo, la crisis económica que se produce a nivel nacional o mundial, la estructura social y económica que tiene cada país. A pesar de ese reconocimiento, la evasión fiscal debe ser severamente combatida y reprimida, ya que el monto de los tributos evadidos y el gasto que se insume para detectarlos, prevenirlos y combatirlos, ocasionan pérdidas fiscales considerables que debilitan las finanzas públicas y pueden llegar en un momento coyuntural

y provocar un desequilibrio presupuestario, dificultado así el desarrollo de programas de interés público y de bienestar común. (p. 123)

Las causas por las que un contribuyente se abstiene del pago de tributos pueden ser consideradas personales y políticas. Por medio de las cuales el contribuyente lleva a cabo actos contrarios a la ley, en el mal uso que los gobernantes hacen de los fondos públicos. La evasión fiscal en el país provoca que la población en general está cada día más sumida en pobreza, ya que se limita al estado de recursos necesarios para mejorar las condiciones de vida de la población. A lo largo de la historia los evasores de tributos, han descubierto a través de estos actos una forma fácil y rápida de enriquecerse a través de recurso que deberían de llegar íntegros a las arcas del estado.

### Clasificación de la evasión fiscal

La evasión fiscal por su naturaleza puede dividirse en legal e ilegal; en las cuales cada una de ellas tiene sus propias características. La primera corresponde a la decisión tomada por el contribuyente a través de la cual se realiza la acción de declinar los pagos correspondientes a impuestos; a través del uso de vacíos legales, por lo cual no constituye delito o falta. Estos actos no son fiscalizados por ninguna entidad y aun cuando fueran identificados no pueden ser sancionados, ya que es difícil la cuantificación de los mismos. Siendo necesario para el control dentro de esta materia, una reforma a la ley y la completa homogenización del sistema tributario.

Un ejemplo de esta, es cuando una persona tiene decidido importar una mercadería por la cual debe de pagar un impuesto, pero al analizarlo, decide que no la importará.

En cuanto a la evasión ilegal, esta se refiere a la omisión deliberada encaminada al impago de las obligaciones tributarias que le competen al contribuyente, en cuanto al deber de pago de tributos, los cuales se encuentra previamente tipificados en las distintas normas jurídicas ordinarias específicas en materia tributaria. En este caso, el ordenamiento jurídico es aplicable desde la imposición de una sanción hasta la denuncia penal, por el ilícito cometido.

### Causas de la evasión fiscal

En Guatemala, un país en vías de desarrollo; a consideración del sustentante, se puede admitir de forma generalizada que la evasión fiscal es común o que se lleva a cabo de forma repetitiva; pero es importante conocer las causas que la generan; estableciendo el origen del comportamiento por parte de los contribuyentes. Siendo estas causas de origen no solamente de tipo denominado económico, sino en gran medida y proporción de tipo social.

Una de las causas de evasión fiscal es la falta de conciencia tributaria la cual se encuentra influenciada de manera negativa por la creciente idiosincrasia que existe en el país por lo que el ciudadano critica a quienes

incumplen con sus obligaciones tributarias, mientras esté aduce no cumplir con las obligaciones tributarias que le son propias en virtud de realizar los mismos actos que muchos otros, que lo hacen en mayor cantidad. Por lo que se tiene como resultado, que la sociedad en general no ha desarrollado un sentimiento arraigado de cooperación mutua entre los ciudadanos y el estado, donde todos contribuyan a una mejor recaudación que traiga consigo resultados, reflejados en más y mejores servicios públicos.

De acuerdo a la idea establecida por Arrioja (2008) la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares:

El primero de ellos, en la importancia que el contribuyente como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar arremete al resto de la sociedad. (p.127)

En relación a este segundo enunciado, algunas personas al analizar el alto grado de corrupción, consideran a estos evasores como una persona hábil e inteligente, y el que los paga de manera correcta es totalmente lo contrario. De los aspectos que más influyen en la realización de conductas evasivas es el alto grado de evasión misma que existe en el país, deteriorando de esta manera la conducta fiscal de los contribuyentes cumplidores, esto se maximiza si se considera que el estado tiene un aparato de control fiscal ineficiente.

Siguiendo la idea planteada por Espinoza (2016) la falta de conciencia tributaria tiene su origen en la falta de educación, solidaridad, idiosincrasia, razones de historia económica, por la falta de transparencia del manejo del gasto público. La primera causa de la falta de conciencia tributaria es la falta de educación siendo una condicionante de importancia ya que es a través de ella que se puede alcanzar valores de ética y moral. Educando al ciudadano desde temprana edad en el rol que debe cumplir el estado y las obligaciones que como individuo por ser parte de la sociedad debe de cumplir al contribuir al sostenimiento del país. Logrando a través de niveles de educación adecuados la comprensión de la razón de ser de los tributos.

En cuanto a la falta de solidaridad, esta se refiere a que las personas que posean la mejor capacidad contributiva, deben hacerlo a cabalidad con el objeto de compensar aquellos sectores que tiene una baja o nula recaudación. Ya que es a través de estos ingresos que el estado puede recaudar son destinados a la realización de obras o implementación de servicios en toda la república, beneficiando a toda la población en general, no únicamente a los contribuyentes.

La idiosincrasia por parte de las personas es, a criterio del sustentante, el factor trascendental que infiere en la falta de conciencia tributaria. Partiendo desde el punto de vista de una falta de solidaridad, falta de

cultura de trabajo y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violentarse. Al igual que la anterior, otro de los aspectos fundamentales que infieren es la falta de certeza del destino que se le otorga a los fondos públicos.

Siguiendo la idea de Martínez (2009), la forma en que un sistema tributario evidencie falencias, contribuye de manera directa al incremento de la evasión impositiva, derivado de un sistema integral que evidencie un conjunto armónico y coordinado de partes con el objeto de alcanzar una recaudación eficaz. Ante la existencia de un sistema tributario poco incorruptible, se refleja en la falta de evidencia de las funciones del impuesto.

### Formas de evasión

Los contribuyentes incurren en el delito de evasión fiscal cuando omiten declarar actividades que tienen como consecuencia el pago de un tributo en especial, tal como ventas, producción e importación. De igual manera cuando llevan a cabo actos deliberados que interfieran en cifras que se consignan en las declaraciones de pago de impuestos. Otra forma de evasión, se presenta cuando se adquieren facturas de forma ilegal reflejando compras o servicios reducidos. Por último, la simulación de actos mercantiles, llevados a cabo con datos falsos.

## Efectos de la evasión fiscal

Dentro de los efectos de la evasión fiscal se encuentra la minimización de los ingresos a favor del fisco, provocando con ello que los gobernantes dentro de las políticas de recaudación tributaria adopten la postura de elevar la carga tributaria o crear nuevos tributos, buscando con ello un ajuste o una compensación al déficit fiscal. Otro de los efectos que se presenta, es un tipo de competencia desleal entre el evasor y el contribuyente que, si cumple con sus obligaciones, de aquí se desprende la acepción de que los altos montos de elusión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

Por lo tanto, dicha situación provoca que la carga impositiva se distribuya entre los contribuyentes que cumplen las obligaciones tributarias que les corresponde, lo cual trae como consecuencia una ventaja para todos aquellos evasores, quienes son los que finalmente se benefician al presentar al consumidor precios más bajos y obtener debido a ello una mayor demanda. Otro efecto que produce la evasión fiscal, es en relación a la desigualdad que se produce en la distribución de la carga tributaria, respondiendo a la reducción de la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que ésta además de gravar a un número reducido de personas, se distribuya de manera distinta.

Por lo anterior, es pertinente a criterio del sustentante considerar que todos aquellos contribuyentes responsables que cumplen con el pago de los impuestos que les corresponden, se hallan en una situación totalmente adversa con respecto a quienes evaden. Lo cual provoca que no haya una recaudación fiscal óptima y que los contribuyentes tengan que aportar de más al fisco cuando se les exigen más impuestos o más carga tributaria, lo cual tiene como consecuencia final una capacidad productiva deficiente y el cierre de empresas responsables.

Los actos realizados de forma ilegal que no son debidamente sancionados, constituyen una influencia negativa en los contribuyentes, afectando de forma directa en cuanto al cumplimiento de las obligaciones impositivas. Sembrando todas aquellas cuestiones que se toman en consideración tales como que evadir impuestos es uno de los medios por el cual se obtienen ganancias fáciles y a través de esto no se constituye un daño para nadie.

## **Evasión fiscal en el comercio electrónico**

El comercio electrónico es una actividad de compra y venta de bienes y servicios que consiste en la actividad encaminada a la producción, publicidad, venta y distribución de productos y servicios a través de ordenadores conectados a través del internet, de igual manera a través de esta variable del comercio se lleva a cabo la adquisición de artículos

virtuales tales como software. Esta actividad económica es llevada a cabo a distancia entre personas o empresas.

Esta actividad comercial tiene una marcada forma de llevarse a cabo, y es a través de la implementación en la red virtual de una serie de catálogos donde los individuos ofertan servicios y productos en cualquier momento y sin importar la ubicación geográfica donde se encuentren. Y es a partir de estas características que se encuentra la razón por la cual el comercio electrónico se ha expandido en gran magnitud, puesto que acorta distancias y no existen barreras; al poder desde un lugar lejano adquirir bienes y servicios a distancia.

De acuerdo a lo establecido por Barrios (2006) la definición de comercio electrónico:

No se limita a la compra y venta de bienes y servicios, también incorpora el uso de las redes para actividades anteriores o posteriores a la venta como son: la publicidad, la búsqueda de información, el aseguramiento de las posibles transacciones, el tratamiento de clientes y proveedores, incluso inversores, trámites ante autoridades de control y fiscalización, la negociación de condiciones de compra, suministros, etc., la prestación de mantenimientos y servicios posventa, la colaboración entre empresas. (p.88)

De acuerdo a la definición doctrinaria que con anterioridad se plasmó; el comercio electrónico es una actividad con una complejidad estructural, la cual no se centra de forma directa únicamente a la compra y venta de bienes y servicios; sino abarca cada una de las facetas de una actividad comercial tradicional; puesto que el proceso completo es llevado a cabo

por medios electrónicos, iniciado desde la publicidad hasta la transacción entre comprador y vendedor.

### Antecedentes históricos

Para tener una perspectiva amplia de los antecedentes históricos del comercio electrónico, es necesario conocer los inicios del comercio en general y su transición hacia la adopción de sistemas tecnológicos; para lo cual se tomará la idea establecida por Lorenzetti (2011), quien infiere que fue al momento de que las personas descubrieron la agricultura y los pueblos fueron especializándose en métodos de siembra y cosecha, involucrando dentro del mismo la fuerza de los animales, creando a partir de este avance herramientas para hacer cada día más fácil el trabajo.

Debido al fenómeno descrito con anterioridad, cada día se fue sofisticando la forma de producción, lo cual arroja como resultado una mejora considerable en la calidad y cantidad de cosechas, generando con ello un excedente de producción. Logrando con ello poder intercambiar productos de necesidad para cada persona, por productos que tuvieran en exceso, naciendo de esta forma el comercio en su forma tradicional, actividad que era lleva a cabo entre las personas de un mismo pueblo o de pueblos circunvecinos.

Conforme pasaron los años y se especializó la forma de comercializar, se introdujo la moneda. Antiguamente se utilizaban dientes de ballena, cacao, sal, pimienta, entre otros, pero la más aceptada era el oro. El oro como moneda se utilizó principalmente para transacciones entre pueblos, cada pueblo tenía su moneda local, pero si quería comercializar algo fuera de sus fronteras, debía comercializar con oro. Es a partir de este momento histórico que se da origen al comercio nacional y el comercio internacional, para lo cual se fijaron regulaciones que incluían aranceles, prohibiciones, regulaciones de sanidad, entre otros.

El incremento acelerado de la población y con ello de la demanda de bienes y servicios para la satisfacción de las necesidades; aunado a ello la invasión de avances tecnológicos de la actualidad, el comercio ha evolucionado y dejado atrás las antiguas formas de comercializar, mutando a una era de globalización y tecnología; en el cual no es necesario establecer un local, que genera costo de alquiler, mantenimiento, servicios esenciales, entre otros. Sino únicamente tener acceso al internet y dentro de una plataforma virtual compartir información del producto a vender.

Hoy en día, el mundo del comercio electrónico ha cambiado de gran manera y no se hace necesario la inversión masiva de recursos económicos destinados a temas como el de la publicidad y colocación del producto físico en tiendas de conveniencia, supermercados, abarroterías o cualquier otra denominación de local comercial, sino únicamente se anuncia

utilizando como canal de comunicación una página de internet y de forma instantánea se dispersa a un número grande de usuarios que tienen acceso al internet.

Siguiendo la idea de Fonseca (2014), en los años 70 se tiene origen un nuevo proyecto; que tiene como base el uso del internet, llevando a cabo el intercambio de datos de facturación y compra. Luego en los años 90 surge la comercialización de bienes a distancia, entre personas que geográficamente se encontraban en distintos lugares. Luego de ello, se implanta de forma definitiva el comercio electrónico, iniciando con la colocación de fotografías aunado a la descripción y precio de los productos en las llamadas redes sociales. Debido a lo anterior, muchas empresas al observar el potencial y alcance de esta nueva forma de comercializar productos, decidieron invertir en tecnología e incursionar en la ruta de comercialización a través del internet.

### Principios del comercio electrónico

El comercio electrónico posee principios denominados y considerados fundamentales, los cuales son pilares importantes a partir de los cuales se organiza y edifica con criterios, formas y procedimientos individualizados. Dichos principios son la equivalencia funcional, la inalteración del derecho preexistente de obligaciones y contratos privados, la neutralidad de carácter tecnológico, buena fe y la libertad contractual.

El principio de equivalencia funcional tiene como función la validación de mensajes electrónicos, sobre actos de compra y venta de bienes y servicios. La inalteración del derecho preexistente de las obligaciones y contratos privados, se refiere a que los actos del comercio por medios electrónicos no deben obligar a cambiar la forma de la aplicación de normas jurídicas que regulen contrataciones, obligaciones y derechos en general.

Con respecto a la neutralidad tecnológica, establece que el comercio llevado a cabo por medios digitales es independiente a las modificaciones en la tecnología, ya que es el propio comercio electrónico el que muta con el objeto de adaptarse a nuevos *software* y demás medios electrónicos que con el avance del tiempo aparecen en el mercado mundial, siendo esto una herramienta esencial para la proliferación de este tipo de transacciones.

En cuanto al principio de buena fe, este se considera sustancial en toda contratación, pero especialmente en la contratación electrónica y tiene razón de ser a partir de la premisa sobre la inalterabilidad del derecho preexistente de obligaciones de carácter privado. Por último; la libertad contractual como principio del comercio electrónico, radica en cuanto a que los sujetos personales de este tipo de comercialización poseen libertad en la contratación y pueden celebrar contratos y establecer cláusulas, sin limitación alguna, toda vez sea de común acuerdo.

De acuerdo a la idea de planteada de manera estructural por Lorenzetti (2011), se consideran dentro de la doctrina legal como principios del comercio realizado por medios electrónicos, también la libertad de expresión, libertad de comercio, principio de no discriminación del medio digital, principio protectorio, protección a la privacidad, libertad de información, acceso voluntario individual y de autodeterminación, el carácter internacional.

La libertad de expresión, también considerada como un derecho humano en la mayoría de las normativas de carácter constitucional, es un principio sobre el que versa todo ordenamiento jurídico en los estados democráticos; por lo cual es trascendental dentro del comercio electrónico, esto por ser el internet un espacio cuyo acceso no puede bajo ningún procedimiento ser limitado. El principio de libertad de comercio, centra los esfuerzos en la autorregulación que realizan los sujetos personales de la actividad comercial, en cuanto a las formas y modos en que se llevan a cabo las negociaciones, teniendo el estado una intervención mínima.

Al respecto el principio de no discriminación del medio digital; este tiene su razón de ser en cuanto a que el estado debe actuar de forma neutral en relación a la inacción que debe representar al no dictar normas por medio de las cuales se limite la participación de las personas, por el sólo hecho de no utilizar un instrumento escrito. Esto debido a que los contratantes deben ser libres en cuanto a la adopción de cualquier medio para realizar

las distintas transacciones comerciales. De acuerdo a este principio los estados debe abstenerse de impulsar o eliminar toda aquella norma de carácter jurídico en donde se impongan obstáculos en cuanto a la forma de llevarse a cabo este tipo de actividad comercial, esto tomando en cuenta que el derecho es considerado dinámico, no estático, y evoluciona según las necesidades de las personas que integran cada sociedad.

La protección de la privacidad de las partes, como principio del comercio electrónico, aunado a la libertad de expresión y la libertad de comercio, se consideran principios fundamentales en el desenvolvimiento de la actividad comercial vía electrónica. Ya que es a través de ella que se le puede garantizar a los sujetos personales que la información que utilice no será pública, logrando con ello que tanto el sujeto como su familia sean resguardados de cualquier intromisión.

El principio de la libertad de información y de autodeterminación, se encuentra entrelazado al principio de privacidad. Por medio de este se faculta al individuo para que sea él personalmente quien tenga control acerca de los datos que suministre al momento de crear perfiles, ya sean privados o públicos, en cuanto a su vida personal teniendo derecho a poder tener acceso a los procedimientos de elaboración y el uso de los mismos.

El último principio del comercio electrónico hace referencia al carácter internacional que posee *internet*, por ser considerado este medio una tecnología mundial, es por ello que existe un buen número de regulaciones internacionales que se encuentran inspiradas en este presupuesto. Dentro de ellas de acuerdo a lo expresado por Hocsman (2015), se encuentra la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional sobre Comercio Electrónico la cual contempla este principio dentro de sus disposiciones.

#### Características del comercio electrónico

Dentro de las características distintivas del comercio electrónico se encuentran: la ubicuidad que hace referencia a que en este tipo de actividad comercial no se necesita de un local físico, ya que el acceso al catálogo de productos se encuentra al alcance de todos en cualquier lugar y hora. El alcance a nivel global es otra de las características representativas del comercio electrónico que se refiere de forma directa a que la comercialización de bienes y servicios se realiza a nivel mundial sin importar las divisiones geográficas y culturales.

Los estándares universales como característica del comercio electrónico radican en que, los usuarios del internet pueden interaccionar en este tipo de actividad con el simple hecho de tener acceso al *internet*. La interactividad permite la retroalimentación en la comercialización, todo

ese pensar y sentir del consumidor final, puede transferirse al productor, para que este ajuste su producto y brindar así mejor calidad. En cuanto a la densidad de la información, esta se refiere a que esta siempre está disponible y actualizada. Por último, la personalización hace referencia a que los vendedores tienen la facultad de personalizar los sitios y los mensajes dirigidos a clientes.

Para Aguilar (2014), son igualmente características del comercio electrónico; el que se encuentra disponible las veinticuatro horas del día los siete días de la semana, lo cual no genera gastos adicionales, ya que es un comercio que continuamente busca y registra potenciales clientes. En este tipo de negociación existe la posibilidad de realizar transacciones de forma instantánea, mediante la verificación en tiempo real, lo que maximiza la disponibilidad de fondos, otra de las características es el control exhaustivo de este tipo de comercio.

#### Comercio abierto veinticuatro horas durante siete días a la semana

Esta es una de las ventajas que presenta el tipo de comercialización apoyada y basada en medios tecnológicos ya que en cualquier horario y fecha los clientes pueden ingresar, visualizar, comparar, seleccionar y comprar los artículos que son puestos a su disposición, llenando únicamente información tal como los datos de envío y la forma en que se

llevará a cabo el pago por los artículos seleccionados, recibiendo la conformación del pedido y la aceptación del pago.

Comercio que continuamente busca y registra potenciales clientes

Esta característica se basa en cuanto a que, cuando un individuo ingresa a una página *web* donde se oferten productos y servicios es considerado un cliente potencial; aun cuando no compre de manera inmediata, pero este tipo de personas tienen la libertad de entrar las veces que crean necesarias o el tiempo en que permanezca en la red únicamente observando; no siendo esta una situación que los coaccione a hacer efectiva la compra, ya que incluso permanece bajo anonimato.

La posibilidad de realizar las transacciones de forma instantánea, mediante la verificación en tiempo real, lo que maximiza la disponibilidad de fondos

Esta característica del comercio electrónico conlleva un avance notable en comparación a la forma de realización de las transacciones que se llevan a cabo en el comercio tradicional, ya que en un tiempo considerablemente reducido una persona tiene la posibilidad de comprar bienes y adquirir obligaciones de forma contractual, incluso estando geográficamente lejos; logrando con ello una reducción de costos en cuanto a la movilización al comercio de preferencia, el ahorro de papelería física por parte de la empresa, y sobre todo un ahorro en cuanto al tiempo, representado una baja en el gasto económico de ambas partes.

## Control exhaustivo de dicho comercio

El control de las transacciones de comercio por vía electrónica, es de gran acceso, incluso sobrepasando los controles en el comercio tradicional puesto que las personas dueñas o encargadas de empresas de comercialización pueden desde un lugar ajeno al del lugar donde se encuentra la sede del negocio y tener alertas de cada transacción que se efectuó, teniendo acceso inmediato a un monitoreo de forma constante y precisa.

## Elementos del comercio electrónico

Una de las clasificaciones de los elementos del comercio electrónico es: el elemento personal del comercio electrónico lo componen los contratantes, que son las personas que intervienen en la compra y venta de bienes y servicios por internet; en cuanto a la parte expositiva son las circunstancias o condiciones bajo las cuales se llevan a cabo las negociaciones; los principios de buena fe guardada y verdad sabida, la calidad y cantidad del producto o servicio contratado debe ser auténtico entre lo pactado y lo entregado.

De acuerdo a la idea de Ruiz (2003), son considerados como elementos del comercio electrónico los siguientes: el producto o rango de productos que sean viables para venderse por *internet*, lugar para vender el producto ofertado, nombre de dominio, *hardware* y *software*, mercadeo, una forma

de aceptar órdenes de compra, una forma de aceptar pagos en línea o fuera, instalaciones para despachar productos a los clientes, instalaciones y procedimientos para proveer servicio al cliente. En cuanto al elemento del comercio electrónico denominado producto o rango de productos que sean viables para venderse por *internet*; este hace referencia a la variedad de productos y servicios que el consumidor puede seleccionar, de acuerdo a las necesidades propias, gustos, presupuesto y calidad. No existiendo límite dentro de lo que se puede adquirir, ya que a través del internet se tiene acceso a una cantidad notable de diferentes páginas oferentes.

El lugar para vender el producto ofertado; este es un elemento y una ventaja a la vez que posee el comercio electrónico ya que en esta modalidad comercial no se necesita de un lugar físico donde llevarse a cabo. Ya que esta se realiza a través de una página *web* en la que se pueden visualizar todas las ofertas de bienes y servicios, donde se exteriorizan imágenes, descripciones a las cuales puede acceder cualquier persona. El nombre del dominio se refiere al nombre a través del cual se identifica el negocio dentro del mundo virtual. El *hardware* lo compone el equipo de cómputo junto con el servidor de red, en cuanto al *software* este consiste en las páginas *web* y aplicaciones necesarias para llevar a cabo las transacciones.

El mercadeo lo constituyen las estrategias por medio de las cuales se lleva a cabo la actividad consistente en dar a conocer un bien o servicio que tiene como objeto la satisfacción de necesidades de los consumidores. En cuanto a la forma de aceptar pagos en línea o fuera de ella; esta se refiere a las aplicaciones necesarias para que los pagos pueden llevarse a cabo por medio de tarjetas de crédito o débito, de forma segura; así como la conexión que se debe tener con bancos del sistema. Cuando los productos no sean bienes o servicios que pueden ser transferidos mediante la red, se necesitan instalaciones externas donde puedan ser despachados para comodidad de los clientes, así como para que estos puedan realizar devoluciones, reclamar garantías, entre otros.

### Ventajas del comercio electrónico

El comercio electrónico conlleva ventajas tanto para los clientes como para las empresas. Los primeros encuentran ventajas en esta actividad comercial, ya que a través de esta modalidad pueden tener acceso a diferentes proveedores y poder comparar precios y calidad dentro de la *web*, logrando con ello acumular, analizar y comparar mercados y precios. Esta misma facilidad hace que las empresas busquen estar lo mejor ubicadas posible, con respecto a los costos y precios, generando con ello una competencia en precio, calidad y variedad.

En cuanto a las ventajas para las empresas; estas radican principalmente en los costos de operación ya que no tienen la necesidad de alquilar o adquirir un local comercial, teniendo costos de distribución y ventas nulos. No deben de pagar gastos de funcionamiento y mantenimiento, costo de servicios esenciales, el valor de sueldos de colaboradores, puesto que, a través de esta modalidad, solamente se emplean a las personas necesarias.

En cuanto a las desventajas del comercio electrónico apunta Orduña (2003) que se pueden mencionar las siguientes:

La validez legal de las transacciones y contratos, debido a que siempre se necesita un soporte físico válido para probar la existencia de las transacciones. La necesidad de acuerdos internacionales que armonicen las legislaciones sobre comercio, específicamente sobre esta materia. El control de las transacciones internacionales, incluido el cobro de impuestos. La protección de los derechos de propiedad intelectual, en concordancia con los criterios de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. La protección de los consumidores en cuanto a publicidad engañosa o no deseada, fraude, contenidos ilegales y uso abusivo de datos personales. La dificultad de encontrar información en Internet, comparar ofertas y evaluar la fiabilidad de vendedor (y del comprador) en una relación electrónica. La seguridad de las transacciones y medios de pago electrónicos. La falta de estándares consolidados y la proliferación de aplicaciones y protocolos de comercio electrónico incompatibles. La congestión de Internet y la falta de accesos de usuario de suficiente capacidad. (p.127)

## Clasificación del comercio electrónico

El comercio electrónico dentro de las clasificaciones, se puede hacer una división en cuanto a la forma en que se lleva a cabo; siendo estas un comercio electrónico directo y la modalidad indirecta. El primero se caracteriza porque tanto la actividad de oferta y la aceptación se producen

en línea; produciéndose de la misma manera la entrega de los bienes en este caso intangibles. Pudiéndose clasificar dentro de estos, todos aquellos servicios que se prestan en línea como consultorías, solicitud de información, consulta de datos, medios de comunicación electrónicos, audio, video, entre otros en este tipo de actividad, lo usual es llevarlo a cabo por medio de membresías o licencias de uso temporal, la cual se encontrara vigente por el tiempo que se contrata.

En cuanto al comercio electrónico indirecto, este es desarrollando mediante un procedimiento en el que únicamente la oferta y la aceptación se llevan a cabo por medios electrónicos, mientras que las entregas se llevan a cabo de la forma tradicional, por tratarse de bienes y servicios denominados tangibles. Este es un tipo de transacción de compra y venta de bienes y servicios ordinario o al que las personas se encuentran acostumbradas, por lo cual genera una confianza generalizada en los consumidores, incluso en la forma de hacer efectivo el pago, ya que este en su mayoría de veces es realizado hasta el momento mismo de la recepción del bien o del aprovechamiento del servicio.

### Evasión fiscal en el comercio electrónico

La evasión fiscal fue definida en los títulos anteriores como todos aquellos actos ilícitos realizados por una persona individual o jurídica de impago total o parcial de carácter voluntario de tributos establecidos en la ley;

cuyo hecho generador fue realizado. Estos actos son llevados a cabo con el objeto de omitir u ocultar ingresos a la Administración Tributaria. Y el comercio electrónico como la actividad encaminada a la producción, publicidad, venta y distribución de productos y servicios a través de ordenadores conectados a través del *internet*, de igual manera a través de esta variable del comercio se lleva a cabo la adquisición de artículos virtuales tales como *software*. Esta actividad económica es llevada a cabo a distancia entre personas o empresas.

Las actividades enmarcadas dentro del comercio electrónico, producen distintos hechos generadores de tributos; puesto que la compra y venta de un bien o la prestación de servicios, se encuentran tipificadas dentro de las distintas normas jurídicas en materia tributaria, por lo tanto, los sujetos personales del comercio están obligados al pago de tributos producidos. Esto en consideración a lo regulado en el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala donde se establece como un deber de los guatemaltecos el contribuir con el gasto público en la forma prescrita por la ley.

Los dos impuestos principales producidos en la compra y venta de bienes y la prestación de servicios son el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. El primero que de acuerdo al artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala se regula acerca de las rentas que obtengan las personas

individuales, jurídicas, entes o patrimonios sea nacionales o extranjeros. Generándose este impuesto cada vez que se producen rentas gravadas. Teniendo dentro de los hechos generadores la producción, venta y comercialización de bienes, la exportación de bienes, la prestación de servicios, entre otras.

En el caso del impuesto al valor agregado en Guatemala este se establece de acuerdo y de conformidad a la Ley del Impuesto del Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, a los actos y contratos gravados en la misma ley; cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, teniendo como hechos generadores la venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos, la prestación de servicios, las importaciones, el arrendamiento, la primera venta o permuta de bienes inmuebles, entre otros.

Lo que con anterioridad se plasma deja claro que las actividades realizadas por medio del comercio electrónico son constitutivas del pago de tributos, por lo cual al realizarse actividades consistentes en la compra y venta de bienes y servicios y no pagar los tributos que genera, los contribuyentes cometen el ilícito de evasión fiscal, lo cual tiene como consecuencia directa y mediata un déficit en la recaudación tributaria y por lo tanto, un presupuesto bajo para la construcción de obras y la implementación de servicios públicos, en beneficio de la mayoría de la población.

Acciones necesarias para erradicar la evasión fiscal dentro del comercio electrónico

A criterio del sustentante, la evasión fiscal dentro del comercio electrónico se debe a la falta de control e interés, llevados a cabo por el ente encargado, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria, al no tener de forma definida los medios por los cuales llevará el control sobre estas transacciones comerciales realizadas por vía electrónica, el cual puede ser interpretado desde dos puntos de vista a considerarse. El primero, que el comercio electrónico constituya un régimen jurídico nuevo y segundo, que sea considerado dentro del comercio tradicional.

En consideración de lo expuesto en párrafos anteriores, el sistema fiscal en el país debe adaptarse a las actividades económicas realizadas por medios electrónicos, que en la actualidad han incrementado y que trae consigo la oportunidad de elevar la recaudación fiscal, que tenga como consecuencia la disposición de un presupuesto más amplio para la ejecución y mejoramiento de obras y servicios públicos, para atender las necesidades de la población.

Como aporte jurídico del artículo especializado que se presenta, el sustentante considera que la Administración Tributaria debe establecer políticas de aplicación inmediata, con base legal en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el

objeto de que las actividades de comercio realizadas por medios electrónicos constituyan un ingreso amplio a las arcas del estado, produciendo una recaudación fiscal eficiente. Esto a través de la implementación de un régimen jurídico especial para el comercio electrónico, en el cual se otorguen beneficios a todas aquellas personas individuales y jurídicas que realicen transacciones por este medio, otorgándole de forma directa un tipo impositivo más bajo con el objeto de operar de forma legal, apegados a normas jurídicas vigentes.

Lo cual generaría que muchos contribuyentes que actualmente realizan transacciones comerciales vía electrónica, se adhieran a este régimen y tributaran cada vez que se produjera un hecho generador, dentro de las actividades comerciales que desempeñan. De igual manera la administración tributaria debe implementar sistemas de control electrónico de las actividades comerciales que se desenvuelven por este medio, con fundamento en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria literal u; en la que se establece que las políticas de fiscalización, control y recaudación deben ser actualizadas, simplificando los procesos y procedimientos, utilizando mecanismos e instrumentos tecnológicos integrales que contribuyan a alcanzar los objetivos que se planteen.

La política que a criterio del sustentante debe impulsar la Superintendencia de Administración Tributaria, consiste primero en la creación de un régimen especial, luego de un Registro de Comerciantes Electrónicos que se adhieran al régimen que en párrafos anteriores se hace referencia, con el objeto de que obtengan la autorización o la formalización para operar como tal, adquiriendo como facultad la promoción, oferta, canalización, negociación, cierre y entrega de productos comercializados a través de las vías electrónicas.

Otro aspecto a considerar dentro de la propuesta es la creación de una intendencia de fiscalización electrónica, que tenga dentro de sus funciones la vigilancia de todos aquellos comercios que oferten bienes y servicios de forma virtual, con el objeto de verificar en primer lugar, que se encuentran inscritos en el Registro de Comerciantes Electrónicos y segundo que cumplan con las obligaciones del comerciante, dentro de las que se encuentran la del pago de los impuestos que generan.

Teniendo dentro de sus facultades, la sanción para todas aquellas personas que oferten productos o servicios de forma electrónica sin estar inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria, como comerciantes electrónicos; emprendiendo como primer paso la eliminación de toda publicación ilegítima, la sanción administrativa, la denuncia ante los órganos jurisdiccionales en contra de todos aquellos sujetos que cometan el ilícito penal de evasión fiscal.

## **Conclusiones**

Se estableció que la realización de actos de comercio por vía electrónica y el impago de tributos por los mismos, son constitutivo de evasión fiscal en Guatemala; puesto que, al realizar actividades de compra y venta de bienes y servicios, exportación de bienes, entre otras actividades; se encuadra en la tipificación de distintos tributos. Por lo cual es obligación de los sujetos personales de la relación comercial, cumplir con la obligación tributaria ante el fisco, pero al no estar establecido un sistema de control y la población no tener una cultura tributaria arraigada; se opta por operar vía electrónica sin extender facturas ni reportar ante la administración tributaria las transacciones que realizan, teniendo como resultado un impago de los tributos correspondientes, que se traduce en una recaudación deficiente; lo cual da como resultado un presupuesto bajo para la ejecución de obras y la implementación de servicios públicos.

El derecho fiscal fue identificado como el área del derecho público que tiene como objetivo principal, el estudio de la regulación en cuanto a la percepción de todos los tributos; siendo estos impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, las cuales son destinadas a favor del estado, con el objeto que este cumpla con los fines que la ley establece en favor de la población. Dentro de los principales tributos que se evaden a través de actividades comerciales llevadas a cabo

por medios electrónicos en Guatemala se encuentran el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la renta.

La evasión fiscal está constituida por actos ilícitos llevados a cabo por personas individuales o jurídicas, por medio de los cuales se origina un impago total o parcial de carácter voluntario de tributos establecidos en la ley; cuyo hecho generador fue realizado. Estos actos son llevados a cabo con el objeto de omitir u ocultar ingresos a la Administración Tributaria. En el caso del comercio electrónico la falta de control y de personal cuya labor sea la de auditar aquellas negociaciones comerciales vía electrónica, causa que aunque el hecho generador se produzca, los sujetos pasivos de la relación tributaria no hacen efectivo el pago de los tributos que corresponden. Por lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria debe emplear políticas utilizando mecanismos e instrumentos tecnológicos con el objeto de mejorar la fiscalización y recaudación de tributos, logrando con ello erradicar la evasión fiscal generada.

## Referencias

### Libros

Aguilar, V. (2014). *El negocio jurídico*. Guatemala: Serviprensa, S.A.

Arriola, A. (2008). *Derecho Fiscal*. México: Themis.

Barrios, O. (2006). *Derecho e informática, aspectos fundamentales*. Guatemala: Mayte.

Delgadillo, L. H. (2010). *Principios de derecho tributario*. México: Limusa.

Espinoza, J. (2016). *La evasión fiscal*. México: s.e.

Fonseca, A. (2014). *Fundamentos del e-commerce*. España: Lambert.

García, C. (2011). *Consideraciones sobre la tributación en el comercio electrónico*. Buenos Aires, Argentina: Ferran.

Granados, T. (2013). *El compendio de términos tributarios*. Guatemala: Ediciones fiscales.

Hocsman, H. (2015). *Negocios en internet*. Argentina: Astrea.

Lorenzetti, R. (2011). *Comercio Electrónico*. Argentina: Abeledo-Perrot.

Martínez, L. (2009). *Derecho fiscal*. México: Porrúa, S.A.

Monterroso, G. E. (2009). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.

Orduña, F. (2003). *Contratación y comercio electrónico*. España: Tirant Lo Blanch.

Quintana, J. (2010). *Derecho tributario*. México: Trillas.

Rodríguez, R. (2012). *Derecho Fiscal*. México : Oxford Press.

Ruiz, M. (2003). *Estudio sobre el impacto de el e-commerce*. Guatemala: s.e.

Sainz, F. (2015). *Sistema de derecho financiero I*. Madrid, España: Complutense.

## **Legislación**

Asamblea Nacional Constituyente (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Vigente desde el 14 de enero de 1986. Guatemala.

Jefe de Gobierno de la República en Consejo de Ministros. *Código Civil*. Decreto Ley 106. Publicado en Diario de Centroamérica, No. 168, del 07 de octubre de 1963. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (1991). *Código Tributario y sus reformas*. Decreto 6-91. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (1974). *Código Penal*. Decreto 17-73. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (1971). *Código de Comercio*. Decreto 2-70. Guatemala.

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

Congreso de la República de Guatemala (2012). *Ley de Actualización Tributaria*. Decreto 10-2012. Guatemala.

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