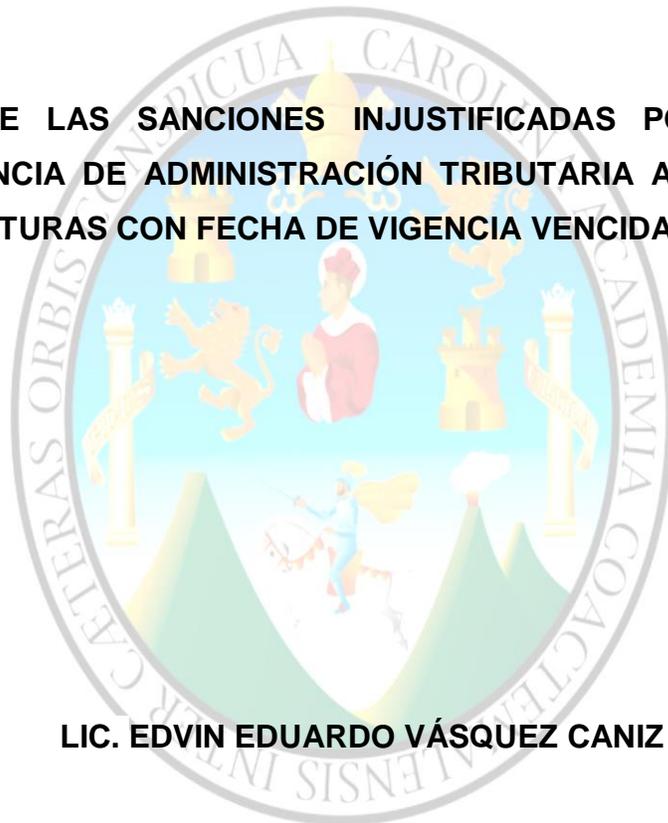


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**ESTUDIO SOBRE LAS SANCIONES INJUSTIFICADAS POR PARTE DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A CONTRIBUYENTES
POR EMITIR FACTURAS CON FECHA DE VIGENCIA VENCIDAS**



LIC. EDVIN EDUARDO VÁSQUEZ CANIZ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**ESTUDIO SOBRE LAS SANCIONES INJUSTIFICADAS POR PARTE DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A CONTRIBUYENTES
POR EMITIR FACTURAS CON FECHA DE VIGENCIA VENCIDAS**

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Docente del curso

MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

Autor

LIC. EDVIN EDUARDO VÁSQUEZ CANIZ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán

Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales

Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez

Vocal II: MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio

Vocal III: Vacante

Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías

Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ
LA PRESENTACION DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACION
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Coordinador: MSc. José Rubén Ramírez Molina

Evaluador: MSc. Mario Enrique Pérez Granell

Evaluador: MSc. Abimalec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo



ACTA/EP No. 2203

ACTA No. GT-B-24-2020

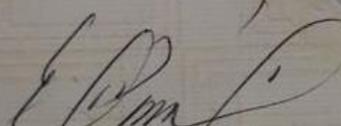
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 18 de octubre de 2020, a las 11:10 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** del **Licenciado Edwin Eduardo Vásquez Caniz, Carné 200818413**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"ESTUDIO SOBRE LAS SANCIONES INJUSTIFICADAS POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A CONTRIBUYENTES POR EMITIR FACTURAS CON FECHA DE VIGENCIA VENCIDAS"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **setenta (70)** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el estudiante atienda las recomendaciones que cada uno de la Tema Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 día hábiles de acuerdo al Instructivo para Elaborar Trabajo Profesional de Graduación para Optar a la Maestría en Artes.

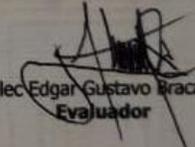
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los dieciocho días del mes de octubre del año dos mil veinte.



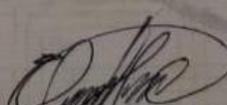
MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador



MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Evaluador



MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
Evaluador



Lic. Edwin Eduardo Vásquez Caniz
Postulante

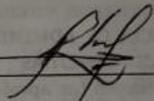


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Licenciado Edvin Eduardo Vásquez Caniz, Carné 200818413**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 28 de octubre de 2020.

(f) 

Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS:** Por qué siempre me bendice en cada aspecto de mi vida, porque me da la fuerza que necesito ante las adversidades.
- A MIS PADRES:** Por ser unos padres maravillosos, ellos darían su vida por la mía, por haberme creado con buenos principios y valores.
- HERMANOS:** Por ayudarme incondicionalmente cada vez que lo necesito, Eimy y Héctor.
- A MI SOBRINO:** Por ser un motivo para no darme por vencido, le tengo que dar un buen ejemplo.
- A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:** Por el apoyo y ánimos que me transmitían para seguir adelante. En especial a mi grupo (Ottio, Dennis, Chejo, Ángel, y Chechita)
- A MIS CATEDRATICOS:** Por su conocimientos transmitidos y su apoyo.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por su gestión a cada persona, de todos los cargos desde el más bajo hasta el más alto, por su labor para el funcionamiento de la gloriosa tricentenaria que me dio la oportunidad de obtener mi título a nivel de Postgrado.

CONTENIDO

	Página
RESUMEN..	i
INTRODUCCION	ii
1. ANTECEDENTES	4
2. MARCO TEÓRICO	7
2.1 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 en Guatemala	7
2.2 tipos de facturas	8
2.2.1 Factura ordinaria	8
2.2.2 Factura simplificada	8
2.2.3 Factura rectificativa	9
2.2.4 Factura recapitulativa	9
2.2.5 Variantes de una factura	9
2.2.6 Facturas No Vigentes	10
2.3 Consecuencias fiscales para el vendedor	11
2.4 Consecuencias Tributarias para el comprador	12
2.5 Tributación en Guatemala	13
2.6 Impuestos directos	15
2.7 Impuestos indirectos	16
2.8 Infracciones y sanciones	16

2.9 Marco legal	18
2.10 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala	30
2.11 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Acuerdo Gubernativo 5-2013	32
3. METODOLOGÍA	35
3.1 Definición del problema	35
3.1.1 Punto de vista	35
3.1.2 Planteamiento del problema	35
3.2 Delimitación del problema	36
3.2.1 Unidad de análisis	36
3.2.2 Periodo histórico	36
3.2.3 Ámbito geográfico de la investigación	36
3.3 Objetivos	36
3.3.3 Objetivo general	36
3.3.4 Objetivo específico	36
3.4 Metodología	37
3.4.3 Técnicas de investigación documental	37
3.5 Instrumentos de investigación	37
3.6 Resumen del procedimiento usado.	38
4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS	39

EJEMPLO DE EVACUACIÓN DE AUDIENCIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR IMPOSICIÓN DE MULTA DE UTILIZACIÓN DE FACTURAS VENCIDAS.	46
CONCLUSIONES	54
RECOMENDACIONES	55
BIBLIOGRAFÍA	56
E-GRAFÍAS	58
ANEXOS	59

RESUMEN

Según el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria en el Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 29 regula que los documentos que se autoricen para emitirse en papel tendrán dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorizados. En el caso de la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia será de un año, computado de la misma manera.

El Acuerdo Gubernativo número 222-2019 reformó el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicado el 11 de noviembre de 2019 y así mismo cobró vigencia el mismo día, dicho Acuerdo Gubernativo reformó el Artículo 29 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su párrafo cuarto, en el cual indica que las facturas, notas de crédito y débito, emitidas en versión papel tienen una vigencia de 6 meses, esa vigencia se computa a partir de la fecha de autorización del documento.

El problema de investigación que se ha detectado se refiere a que la Superintendencia de Administración Tributaria ha sancionado a contribuyentes por emitir facturas con fecha de vigencia vencidas, la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 en el Artículo 30 indica que en su reglamento se especifica los requisitos y condiciones de las facturas. En los Artículos 29 y 30 Acuerdo Gubernativo 5-2013 se especifican los requisitos mencionados anteriormente, en los cuales no regula que no se pueden emitir facturas vencidas, por lo cual se considera que la ley no es específica, basado en el Artículo No. 10 de la Ley del Organismo Judicial decreto 2-89 (Interpretación de ley) el cual dice que las normas se interpretaran conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. En lo mencionado anteriormente radica la problemática del inconformismo por parte de los contribuyentes.

La investigación realizada ayudará a los contribuyentes a tener base legal para poder defender su caso ante la administración tributaria, en el mejor de los casos a no ser sancionados y lograr no afectar su rentabilidad.

Ayudará a la Superintendencia de Administración Tributaria a hacerle ver el punto de vista de los contribuyentes, motivo por el cual no están de acuerdo con las sanciones y por ende su resistencia.

Con el presente estudio se pretende analizar y verificar el procedimiento sobre las sanciones injustificadas por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a contribuyentes por emitir facturas con fecha de vigencia vencidas en los años del 2014 al 2018 en el municipio de Guatemala.

La presente investigación se realizó tomando como base la utilización del método científico, utilizando tanto el método inductivo como el deductivo, se utilizó la información recabada. El empirismo como parte del método científico se utilizó mediante la aplicación de conocimientos adquiridos en experiencias previas en el campo objeto de estudio.

La investigación fue realizada utilizando técnicas tales como la lectura, análisis y subrayado de la información considerada de mayor importancia, de la cual se extrajo lo relacionado con el tema de investigación.

Se concluyó que la Superintendencia de Administración Tributaria no tiene una base legal adecuada ya que no es específica es decir que se imponen sanciones con base a criterio, incumpliendo con el Artículo No. 10 de la Ley del Organismo Judicial del Congreso de la República de Guatemala Decreto 2-89 el cual dice “Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras. A su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Según el conjunto de una ley el contenido de cada una de sus partes.

Se recomienda a los contribuyentes que al evacuar las audiencias que les conceda la Superintendencia de Administración Tributaria, utilicen las bases legales proporcionadas en la presente investigación.

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre la Superintendencia Administración Tributaria y los contribuyentes.

Desde enero del 2013, el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) ha limitado la vigencia de los documentos que se emiten, por lo que se debe tomar nota, para evitar problemas fiscales. En el caso de la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia es de un año. Es importante resaltar que esta disposición reglamentaria no solamente es para las facturas, sino también incluye las notas de débito, notas de crédito, facturas especiales, facturas de pequeños contribuyentes y otros documentos que en casos concretos autoriza la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

En la presente investigación no se tomó un sector de la economía en específico debido a que es un problema que afecta a todos los sectores, dicha investigación se realizó respecto a las empresas que funcionaron en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala durante los años 2014 al 2018.

El problema de investigación de interés general que han enfrentado todos los sectores se refiere a que por emitir o recibir facturas con fecha de vigencia vencida la Superintendencia de Administración Tributaria toma la postura de imponer sanciones y no aceptar que los gastos sean deducibles, con lo cual afecta la rentabilidad de los contribuyentes.

La propuesta de solución que se ha planteado tomando en consideración el Artículo 7 del Acuerdo Gubernativo 222-2019 el cual indica que a partir del 01 de julio de 2021 el régimen FEL será el único medio que la Administración Tributaria autorizara para la emisión de documentos tributarios a las personas que se inscriban por primera vez para realizar alguna actividad económica, es que se obligue a todos los contribuyentes sin excepción alguna, es decir no solo a los nuevos contribuyentes sino también a los que ya están inscritos a que se adhieran al régimen FEL ya que esos documentos no vencen y

además que ya no sigan imponiendo multas por emitir facturas con fecha de vigencia vencidas.

La presente investigación se considera de importancia para que los contribuyentes tengan una base legal para defender su caso ante la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de ser sancionados por emitir o recibir facturas con fecha de vigencia vencidas.

Se plantea como objetivo general realizar un estudio sobre las sanciones injustificadas por parte de la superintendencia de administración tributaria a contribuyentes por emitir facturas con fecha de vigencia vencidas. Para atender el objetivo general es necesario atender los siguientes objetivos específicos.

Verificar sobre qué base legal se está sancionando a los contribuyentes por emitir facturas vencidas; analizar el procedimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar la sanción o ajuste por emisión o recepción de facturas vencidas; proporcionar a los contribuyentes un detalle sobre el manejo fiscal de los documentos legales emitidos en papel pre-impreso; proporcionar base legal a los contribuyentes que emitan o reciban facturas vencidas para defender su caso ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como primer capítulo, los antecedentes de la investigación los cuales hacen una breve reseña de temas relacionados así mismo de la problemática identificada a la cual se pretende dar solución.

En el capítulo dos se encuentra el marco teórico, información que fue investigada en diferentes fuentes digitales y leyes vigentes, la cual sirve para fundamentar la investigación realizada.

El capítulo tres describe la metodología utilizada para la investigación el cual fue el método científico, inductivo y deductivo, utilizando la investigación documental en un 100%.

En el capítulo cuatro se encuentra la discusión de resultados, los cuales fueron determinados en el proceso de la investigación realizada, con base a la información de los tres capítulos anteriores se obtuvieron las conclusiones y recomendaciones las cuales serán de mucha utilidad para los lectores del presente trabajo de investigación.

Las fuentes utilizadas y/o bibliografías consultadas fueron la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Además se consultaron páginas web, como la página del portal SAT, Diccionario de la Real Academia Española, entre otras.

1. ANTECEDENTES

El acuerdo 5-2013 entró en vigor el 9 de enero del 2013 y el Artículo 29 del mismo establece que los documentos que se autoricen para ser emitidos en papel (facturas, notas de crédito, notas de débito) tienen dos años como plazo de vigencia, contados a partir de la fecha de la resolución de autorización. En el caso de la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia es de un año, computado de la misma forma. Establece también que se exceptúan las facturas electrónicas y el resguardo de copias de facturas emitidas en papel y que luego se convierten en registros electrónicos. Es importante resaltar que esta disposición reglamentaria no solamente es para las facturas, sino también incluye las notas de débito, notas de crédito, facturas especiales, facturas de pequeños contribuyentes y otros documentos que en casos concretos autorice la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Se debe tener presente que el Acuerdo Gubernativo número 222-2019 el cual reformó el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dicho Acuerdo fue publicado el 11 de noviembre de 2019 y así mismo cobro vigencia el mismo día.

Este Acuerdo Gubernativo reformó el Artículo 29 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su párrafo cuarto, en el cual indica que las facturas, notas de crédito y débito, emitidas en versión papel tienen una vigencia de 6 meses, esa vigencia se computa a partir de la fecha de autorización del documento.

Se interpretó que el Reglamento limita la vigencia de tales documentos con fundamento en el Artículo 30 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece que las especificaciones y características de los documentos obligatorios a que se refiere el Artículo anterior, se establecerán en el reglamento de esta ley. Luego agrega, dichos documentos deberán ser autorizados previamente por la Dirección, que llevará un registro y control computarizado de los mismos. Este párrafo de la ley se refiere a dos

casos. En la primera está facultando al Reglamento para regular lo relacionado con las especificaciones y características de tales documentos, y no incluye lo referente al plazo de autorización, ya que ello está separado de la primera parte del párrafo y establece que deben estar autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, pero en esta parte no indica que el Reglamento pueda limitar el plazo de dicha autorización. Se interpretó que las especificaciones y características son dos casos separados de la autorización. Para los primeros, el reglamento sí lo puede desarrollar, no así limitar el plazo de la autorización.

No obstante, lo anterior y para no tener discusiones con la autoridad tributaria, es recomendable que los contribuyentes emisores revisen la vigencia, así como también los que adquieren bienes y servicios, ya que el hecho de estar vencido el plazo de vigencia puede ser objeto de sanción al contribuyente emisor por el incumplimiento de esa obligación formal. Los contribuyentes que se vean con este inconveniente pueden evaluar ejercer su derecho de defensa con base al Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, esos documentos han pagado los impuestos que corresponden, se han operado en los registros del IVA habiendo cumplido con lo que indica el Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están debidamente contabilizados, se ha cumplido con las normas de bancarización, entre otros. Y además porque el hecho de no estar vigentes no los hace perder su calidad de estar autorizados.

Se debe distinguir dos grupos de documentos, según el momento de la autorización. Los que se autorizaron con fecha anterior al 9 de enero 2013 se pueden seguir utilizando hasta que se terminen, por posición jurídica y porque las disposiciones no son retroactivas, y siguiendo los lineamientos del Reglamento, la restricción solo aplicaría a los documentos autorizados a partir de la vigencia del mismo. Por razones de costo beneficio, es recomendable revisar que los documentos que se emitan y los que se reciban estén dentro del plazo que establece el Reglamento.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) entro en vigencia el 11 de abril de 1983 durante el gobierno del General Efraín Ríos Montt, el cual llegaba a suplantar una gran cantidad de

impuestos, muchos de ellos inoperantes y perjudiciales para la población, el contribuyente y el propio Estado.

El jefe de Estado de facto anunció el 27 de marzo de 1983 la creación del IVA, un nuevo impuesto el cual sería parte de una reforma fiscal.

El nuevo gravamen, fijado en 10 por ciento, quedó plasmado en el Decreto-ley 72-83 del Congreso de la República de Guatemala y que entró en vigencia el 1 de agosto de 1983. La lista de productos exentos del tributo ascendía a 158 entre ellos: alimentos, medicinas, herramientas, útiles escolares entre otros.

Este cambio en los tributos fue motivado por la caída de los ingresos a los impuestos de exportación en los dos gobiernos anteriores y un acuerdo con el Fondo Monetario Internacional (FMI), a cambio de un préstamo de estabilización el cual fue concedido ese año.

Las modificaciones a la ley y a la tasa del Impuesto al Valor Agregado han cambiado en los últimos 34 años. El primero de éstos fue durante el gobierno de Óscar Mejía Vítores cuando se redujo la tasa al 7 por ciento, además se amplió la lista de exenciones a más de 300 Artículos. En 1987 el impuesto se consolidó como el principal tributo durante el gobierno de Vinicio Cerezo. En 1992 durante el gobierno de Jorge Serrano Elías por medio del Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala el porcentaje subió nuevamente a 10 por ciento.

La tasa actual del IVA se fijó en 2001 durante el gobierno de Alfonso Portillo, según el Decreto 32-2001 del Congreso de la República de Guatemala.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 en Guatemala

Generalidades de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y facturación en Guatemala

El IVA es un impuesto indirecto porque recae sobre el consumo, es decir lo paga toda persona que compre cualquier producto o servicio, es el impuesto que mayor ingreso representa para el Estado de Guatemala.

El IVA es un impuesto que paga cualquier persona, sin importar su fuente de ingresos. El mismo está incluido en el precio de las mercancías.

Las empresas y/o comerciantes, según la ley, son las encargadas de cobrar el impuesto y pagarlo a la Superintendencia de Administración Tributaria (actúa como un ente intermediario entre la SAT y el contribuyente). Si se incumple en la presentación del impuesto ante la Administración Tributaria en el periodo legal conlleva una multa del cien por ciento. Al no trasladar el impuesto percibido se cataloga como apropiación indebida de impuestos. Para que este gravamen sea efectivo, el consumidor debe exigir factura.

La palabra factura, de origen latino, viene del verbo facere: "hacer" Formada del participio factus (hecho), más el sufijo – ura, De factus nos llegan también las palabras facticio, factoría y factor. SIGNIFICADO "creación, resultado de un trabajo, hecho".

Los expertos no se han puesto de acuerdo sobre el origen de este documento valor, unos indican que fue su origen en Portugal en 1931, en sus respectivos códigos de comercio.

La factura es un comprobante de pago que se emite en las operaciones entre empresas o personas que necesitan acreditar costo o gasto para efecto tributario, comprobante de pago.

Una factura, es un documento mercantil que refleja toda la información de una operación de compraventa. La información fundamental que aparece en una factura debe reflejar la entrega de un producto o la provisión de un servicio, junto a la fecha de devengo, además de indicar la cantidad a pagar en relación a existencias, bienes de una empresa para su venta en uso ordinario de la explotación, o bien para su transformación o incorporación al proceso productivo, además de indicar el tipo de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La factura se considera como el justificante fiscal de la entrega de un producto o de la provisión de un servicio, que afecta al obligado tributario emisor (el vendedor) y al obligado tributario receptor (el comprador). La factura es el único justificante fiscal, que da al receptor el derecho de deducción del impuesto (IVA). Esto no se aplica en los documentos sustitutivos de factura, recibos o tickets.

En algunos países, la factura no tiene valor jurídico en un juicio a la hora de exigir el pago de una deuda. En la reclamación de cantidad del juicio monitorio la factura es el documento utilizado preferentemente como prueba de la deuda, aunque también se emplean otros como el albarán (Nota de entrega que firma la persona que recibe las mercancías que en ella se relacionan).

2.2 tipos de facturas

Las facturas pueden ser de varios tipos, aunque los más frecuentes son los siguientes:

2.2.1 Factura ordinaria

Las facturas ordinarias documentan la entrega de productos o la provisión de servicios, junto con los impuestos aplicables y los precios, contienen todos los datos que requiere la normativa.

2.2.2 Factura simplificada

Las facturas simplificadas documentan la entrega de productos o provisión de servicios y contienen un número reducido de datos, prescindiendo de los que identifican al comprador (tickets o recibos), aunque si el comprador desea ejercer el derecho a la

deducción de IVA, sí que pueden incorporarlo. Sólo se permiten en determinados casos y para importes reducidos.

Los elementos indispensables para que se pueda considerar que una factura se adhiere al modelo de factura simplificada son los siguientes 1. Datos del expedidor, bienes entregados, contraprestación total.

2.2.3 Factura rectificativa

Las facturas rectificativas documentan correcciones de una o más facturas anteriores, o bien devoluciones de productos, envases y embalajes o comisiones por volumen.

2.2.4 Factura recapitulativa

Las facturas recapitulativas documentan agrupaciones de facturas o albaranes de entrega de un período. Para que esta factura tenga validez fiscal se han de anular las anteriores.

2.2.5 Variantes de una factura

Además, existen las siguientes variantes:

Copia: documenta la operación para el emisor, con los mismos datos que el original (que permanecerá en poder del receptor o destinatario). Debe llevar la indicación de “copia” para distinguirla del original.

Duplicado: documenta la operación para el receptor, en caso de pérdida del original. La expide el mismo emisor que expidió el original y tiene los mismos datos que el original. Debe llevar la indicación de “duplicado” para permitir distinguirla del original.

Factura electrónica: es una versión electrónica de la factura, usualmente en formato XML, la cual tiene validez legal y no es necesaria la versión física del documento.

Factura pro-forma o forma libre: documenta una oferta comercial, con indicación de la forma exacta que tendrá la factura tras el suministro. No tiene valor contable ni como justificante; se utiliza fundamentalmente en comercio internacional para obtener las licencias de importación, para la apertura de créditos documentarios o para el envío de muestras comerciales porque no obliga a cumplir las obligaciones legales de un proyecto de ley que daría lugar a una verdadera. Suele incluir la fecha máxima de validez.

Factura electrónica normalizada: Dada la libertad normativa para que la factura pueda tener cualquier aspecto, se crea un problema cuando el obligado tributario receptor utiliza medios informáticos para digitalizar la factura, obteniendo la información de sus campos con sistemas OCR, dado que no siempre es fácil determinar la información de relevancia contable y fiscal. Para facilitar este proceso, el grupo de trabajo Une Docs de las Naciones Unidas y en España el Grupo de Trabajo de Factura de ASIMELEC (que sigue las recomendaciones de las Naciones Unidas) propone que los emisores utilicen diversos modelos de factura en función de la complejidad que requiera la factura.

2.2.6 Facturas No Vigentes

La Administración Tributaria (SAT), externo su criterio respecto a las facturas que han vencido o que su vigencia ha fenecido.

El Intendente de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, Leonel Villamar, menciona que:

(...) Si se es vendedor y extiendes facturas pasadas de su fecha de vigencia la SAT podrá sancionarte con el cierre temporal de tu negocio. La multa a pagar para reabrirlo es de Q10, 000.00

Si el comprador no revisa la fecha de vigencia de las facturas, o la acepta así, la SAT podrá cobrarle de Q5, 000.00 a Q10, 000.00 dependiendo si es pequeño contribuyente o contribuyente bajo el régimen normal.

Al momento que lo registre como gasto deducible o como crédito de IVA no serán reconocidos por SAT porque el documento que lo respalda no está legalmente autorizado. El que más sale perdiendo es el comprador porque en todo caso no se le puede reconocer la factura y por ende sus impuestos”.

Si recientemente se adquirió algún producto o servicio y el vendedor extendió una factura vencida, el comprador puede volver a ese comercio, exigir que se cancele ese documento y que le den una nueva. “Allí se corrige el problema”. (...)

Conforme el Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, publicado el 8 de enero de 2013, y con vigencia a partir del 9 de enero de ese mismo año, las facturas en papel, autorizadas por la SAT, tienen plazo de vencimiento y la vigencia para su uso es de solo un año, cuando se trata de la primera autorización para un contribuyente y de dos años a partir de la segunda (art. 29 Reglamento Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Análisis sobre los criterios de la SAT.

2.3 Consecuencias fiscales para el vendedor

El Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los contribuyentes deberán emitir de forma clara y legible sus documentos (facturas, facturas de pequeño contribuyente, notas de débito, notas de crédito, otros documentos) y que el reglamento desarrollará los requisitos y condiciones.

De igual forma los Artículos 30 y 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado determinan que las especificaciones y características de los documentos obligatorios se establecen en el reglamento, y que dichos documentos deberán ser autorizados previamente por la Administración Tributaria para documentar sus operaciones de ventas y/o prestación de servicios.

El Artículo 85 del Código Tributario –CT- establece que se aplicará el cierre temporal de empresas, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

- No emitir o no entregar facturas (...), en la forma y plazo establecidos en las mismas.
- Emitir facturas (...), que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria. (..)

2.4 Consecuencias Tributarias para el comprador

El Artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, considera cuando un costo y gasto es deducible del Impuesto Sobre la Renta -ISR-, el Artículo 22 establece los requisitos y documentación que deben cumplir los mismos, y el Artículo 23 se refiere a los costos y gastos que son no deducibles de ISR; ambos Artículos del cuerpo legal citado.

El Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- establece la procedencia del crédito fiscal y el Artículo 18 del mismo cuerpo legal, establece los requisitos para reconocimiento del mismo.

Por lo anterior, resulta inconsistente que derivado de la compra de bienes y/o adquisición de servicios con facturas “no vigentes” se pretenda no reconocer el crédito fiscal del IVA y depurar de la base imponible los costos y gastos necesarios para producir y conservar la fuente generadora de renta, cuando el reconocimiento del crédito fiscal y la deducción del costo y/o gasto están claramente definido en sus respectivas leyes; en todo caso, la Sanción sería al vendedor y conforme lo establecido en el art. 94 numeral 08 del Código Tributario. La solución al problema que da el señor Intendente de Fiscalización, es que si recientemente se adquirió algún producto o servicio y el vendedor extendió una factura vencida el comprador puede volver a ese comercio, exigir que se cancele ese documento y que el vendedor extienda una nueva. “Allí se corrige el problema”. El Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece el momento de la emisión de las facturas, y es cuando se hace la entrega real de los bienes o cuando se reciba la remuneración para el caso de los servicios; así mismo, los Artículos 37 y 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 39 del Reglamento de dicha Ley, establecen que los libros de ventas deben mantenerse al día, deben operar a diario sus registros, y que el reglamento

indicará la forma y condiciones que deberán reunir dichos libros; por lo tanto, el pretender que se anule una factura en una compra de bienes y/o adquisición de servicios conllevaría al vendedor a una infracción tipificada en el art. 94 numeral 5 del Código Tributario, sancionable con Q5,000.00, ya que anularía una factura “no vigente” de una entrega real del bien o el momento que recibió la remuneración, en una fecha donde no ha entregado ningún bien, ni ha recibido ninguna remuneración, por lo que el vendedor tendría que colocar la fecha en las facturas posteriores “ya vigentes”, la fecha donde entregó el bien o recibió la remuneración, es decir se perdería el orden cronológico en el registro del libro de ventas que exige la Ley y su Reglamento; el contribuyente de solucionar el problema conforme lo indica el Intendente de Fiscalización, se acreditaría la sanción establecida en el Código Tributario. Adicionalmente, si anula la factura en un período impositivo, y emite otra en otro período, y conforme lo establecido en la norma relacionada al acceso de la información bancaria y financiera del contribuyente, el ingreso de esa venta se depositaría en el banco en un período anterior, a la supuesta venta donde se haría el registro y declaración del impuesto respectivo, la misma SAT ha externado el criterio del cruce de información en su plan de fiscalización 2017 con la vigencia del Secreto Bancario, por supuestos ingresos reales mayores a los declarados.

De lo anterior, se puede inferir arbitrariedades en los criterios externados, violaciones a normas legales establecidas, contradicciones, entre otros; y la solución que da el señor Intendente, pareciera más un gran problema para el contribuyente.

2.5 Tributación en Guatemala

Sistema tributario Guatemala, el Estado debe garantizar a todos los habitantes del país, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral. Para cumplir con este mandato, es necesario contar con recursos que provienen, en su mayor parte, de los tributos pagados por la población.

2.5.1 Principios Constitucionales de la Tributación

De legalidad: Sólo el Congreso de la República tiene la facultad de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

De Capacidad de pago: El sistema tributario debe ser justo y equitativo (Es decir que la creación de impuestos debe responder al mandato de que a mayor tenencia de bienes o percepción de ganancias, mayor contribución al Estado.

Prohibición de múltiple tributación: Hay doble o múltiple tributación cuando se cobra dos o más impuestos sobre un mismo hecho generador en el mismo período. Tampoco están permitidos los tributos confiscatorios.

El Código Tributario establece que tributos, son los pagos que el Estado exige a la población, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y deberes. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Impuesto: Es el tributo que tiene como hecho generador (causa de la obligación), una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Arbitrio: Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

Contribución Especial: Es el tributo que el contribuyente paga a efecto de obtener beneficios directos, a través de la realización de obras públicas o la prestación de servicios estatales.

Contribución Especial por Mejoras: Es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria (aumento de valor de la propiedad) y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado; y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene a su cargo la recaudación de alrededor de 13 impuestos diferentes y cada uno tiene su hecho generador distinto (causal del gravamen), así como varios regímenes (modalidades) bases y tipos impositivos (tasas o tarifas)

2.6 Impuestos directos

Gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o las rentas de los contribuyentes.

Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos: La circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que debe pagar los propietarios de los mismos. Estos fondos en buena parte tienen como destino, las municipalidades del país. Esta normado por el Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala. El período de pago se realiza del 1 de enero al 31 de julio de cada año.

Impuesto Sobre la Renta: Es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Esta normado por el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Se genera cada vez que se producen rentas gravadas. Se determinan según su procedencia: a. Actividades Lucrativas, b. Rentas del Trabajo y c. Rentas de Capital.

Impuesto Único Sobre Inmuebles: Conocido como IUSI, es la contribución que los guatemaltecos dueños de bienes, inmuebles, rústicos o rurales y urbanos proporcionan al Estado, la mayor parte de lo recaudado es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas. Esta normado por el Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala. El pago se realiza trimestral o anualmente.

Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones: El pago lo realizan los beneficiarios de herencias, legados y donaciones. Esta normado por el Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala.

Impuesto de Solidaridad: El pago de este impuesto, lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Régimen Sobre Utilidades del ISR, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Esta normado por el Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala. El pago se realiza trimestralmente.

2.7 Impuestos indirectos

Gravan el consumo de bienes y servicios. Se denominan indirectos porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva (de importador a productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente).

Impuesto al Valor Agregado: Es el impuesto que más dinero genera para el Estado, lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio. Esta normado por el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. La tarifa del IVA es del 12% del valor de cada producto o servicio y está siempre incluida en los precios de todo lo que compramos. Los contribuyentes inscritos en el Régimen General están obligados a reportar mensualmente el IVA pagado en sus compras y el IVA cobrado en sus ventas.

2.8 Infracciones y sanciones

Generalidades de Infracción:

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define la infracción en general como trasgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal. Es una trasgresión, quebrantamiento violación, incumplimiento de ley, reglamento, convenio, tratado, contrato u orden. La lesión de los principios ordenadores de la convivencia y el incumplimiento de las normas que garantizan la realización de los mismos, determina una reacción social que igualmente, está sometida a lo que las

disposiciones jurídicas regulan estableciendo derechos, obligaciones y garantías que delimitan el marco en que se produce esa reacción social.

Concepto de Infracción Tributaria:

La infracción tributaria es: toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras Leyes o Decretos. La infracción tributaria es una acción u omisión que importe violación de normas tributarias sustanciales o formales, imputable a un sujeto responsable, la cual debe estar debidamente tipificada y sancionada como tal en la Ley Tributaria.

El Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario y su reforma establece diferentes sanciones tributarias para aquellos contribuyentes que infrinjan e incumplan con las leyes tributarias vigentes en el País; potestad sancionadora que ejerce la Administración Tributaria, quien se encarga de verificar y fiscalizar el cumplimiento a cabalidad en cuanto a la determinación, cálculo, presentación y pago de impuestos por parte de los contribuyentes.

Obstante esta potestad sancionadora de la Administración Tributaria tiene límites, tienen como propósito regular el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado a través del ente fiscalizador, con el fin de que exista justicia y equidad en la aplicación de estas sanciones a los contribuyentes; en donde una sanción no corresponde a la presencia de un hecho generador de una obligación tributaria, sino que responde al incumplimiento de la obligación tributaria respectiva, ya sea en forma voluntaria o involuntaria.

La Administración Tributaria hace valer dentro de sus funciones, diferentes facultades, dentro de las cuales destacan: normativa (dictar normas para aplicación de tributos), de inspección y fiscalización (verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias), y sancionadora (establecimiento de sanciones a contribuyentes que incumplen con la obligación tributaria).

Es de vital importancia que los contribuyentes posean conocimientos generales de impuestos y que conozcan los derechos que le asisten, es especial su derecho de defensa y el derecho al debido proceso dentro de cualquier procedimiento seguido por la Administración Tributaria.

Objetivos de las Sanciones

El principal objetivo de estas sanciones desde dos puntos de vista consiste en lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria: que todos los contribuyentes la determinen y paguen en forma cabal, oportuna y voluntaria. La decisión que adopta el contribuyente no está influida por emociones ni por instintos, sino es el resultado de un frío proceso comparativo entre el cálculo de las ventajas e inconvenientes de actuar en una u otra forma: cumplir o no hacerlo.

2.9 Marco legal

Leyes, reglamentos, normativos y procedimientos aplicables.

¿Qué es potestad tributaria?

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para exigirles a los particulares el pago del tributo o concederles exclusiones y radica en la misma razón de ser del Estado y en su poder soberano.

Se encuentra limitada por el ordenamiento jurídico del Estado, en la Constitución que consagra la soberanía del Estado y su potestad tributaria. Con frecuencia se encuentran disposiciones que limitan las prestaciones del Estado para exigirles a los particulares el pago de tributos y normas específicas sobre los principios del derecho tributario.

Se puede decir que la potestad tributaria se expresa en la supremacía constitucional, o sea la facultad que exclusivamente le concede la Constitución Política de la República de Guatemala al Estado para poder imponer tributos, los cuales es inherente al Estado debido a su poder imperio; y que se ejerce cuando el órgano correspondiente, o sea el

Congreso de la República establece los tributos en una ley que vincula al sujeto activo (el Estado) con los sujetos pasivos (los contribuyentes) de la relación jurídico tributaria.

Carácter originario

Porque el poder tributario corresponde al Estado desde el punto en que posee la soberanía política y, como consecuencia, posee la soberanía tributaria. El Estado es, pues el titular del poder tributario.

Carácter irrenunciable

Dado que el poder tributario se manifiesta en la ley y por lo tanto, el Estado no puede desprenderse de esta potestad, puesto que perdería con ello un atributo especial dejando de ser un Estado soberano.

Carácter imprescriptible

El poder tributario no prescribe con el paso del tiempo, y por ello no puede considerarse que el ente público haya hecho dejación de su derecho al no haberlo ejercido.

Carácter Legal

El poder tributario se establece en normas legislativas de carácter Constitucional; así tenemos que el ARTÍCULO 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, Corresponde con exclusividad al congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

Carácter limitado

La potestad tributaria está limitada por diversos principios y preceptos de carácter legal, principalmente los principios y preceptos constitucionales.

Principio de Legalidad

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República establece como principio de legalidad: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

- a) el hecho generador de la relación tributaria;
- b) las exenciones;
- c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;

- d) la base imponible y el tipo impositivo;
- e) las deducciones, los descuentos, reducciones recargos y;
- f) las infracciones y sanciones tributarias.

En otras palabras, cualquier disposición que contradiga o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, será nulas ipso jure al igual que aquellas Leyes o disposiciones gubernativas que de alguna forma disminuyan, restrinja o tergiversen los derechos garantizados en la propia Constitución. (Artículo 44, 175, y 204). Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala), “...La jerarquía constitucional y su influencia sobre todo el ordenamiento

jurídico tiene una de sus manifestaciones en la prohibición de que las normas de jerarquía inferiores puedan contradecir a las jerarquía superior del principio de supremacía se deriva el de la jerarquía normativa que impone la coherencia del ordenamiento jurídico, de manera que la norma superior determina la validez de la inferior.

Principio de Reserva de la Ley

Este principio vinculado al principio de legalidad, indica que en materia tributaria algunos temas deben ser regulados estrictamente a través de una ley. El Código Tributario lo recoge en su Artículo 3, el cual en su parte conducente establece: Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. (...). El punto congruente de este principio, es que se necesita de una ley para establecer un tributo

Principio capacidad de pago

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica, actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece “el sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto, las Leyes Tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”, este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada

manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

Principio de igualdad

Todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos, Este principio establece que tanto los nacionales como los extranjeros se benefician de las instituciones públicas, de los servicios públicos que el Estado presta y, por consiguiente, en igualdad de circunstancias; también tienen la obligación de contribuir al gasto público, tomando en consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república.

Potestad Tributaria vs. Potestad Sancionadora

Las finalidades de la potestad tributaria y sancionadora son distintas, aquella pretende el sostenimiento de las cargas públicas y este la represión y castigo de los incumplimientos de las obligaciones tributarias. Por ello los principios, garantía y procedimiento que rigen la potestad sancionadora son diferentes a los que imperan en la potestad tributaria.

Dentro del proceso sancionador administrativo no pueden obviarse principios tales como el de legalidad, tanto en el sentido formal como en sentido material, en el entendido que solo podrán constituirse como infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales por una Ley, siendo también la Ley la que determine las sanciones que corresponda por la comisión de las infracciones administrativas. Ello significa que no toda actuación contraria al ordenamiento jurídico puede ser sancionada, sino sólo aquella tipificada por una Ley formal como infracción, para la cual es imperativo que la Administración Tributaria determine con claridad el tipo de infracción cometida debiendo en tal caso observar el principio de proporcionalidad entre éste y la sanción que pudiera corresponderle, sin que sea admisible la doble sanción (non bis idem). Otro principio que no debe olvidarse es el de presunción de inocencia del inculpado, lo que impone a la Administración desvirtuar la misma mediante una actividad probatoria mínima y de cargo ahora bien, los hechos constatados por

funcionarios y que se formalicen en documento público, tendrán valor probatorio, ello sin perjuicio de las pruebas que puedan señalar o aportar los contribuyentes o responsables.

Código Tributario.

El Artículo 14 del Código Tributario establece el siguiente concepto legal: Concepto de la Obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Con base en lo anterior se puede decir que una vez realizado el hecho generador, surge la relación tributaria u obligación tributaria, por lo tanto existe un sujeto activo y un sujeto pasivo que obliga a este último a cumplir frente al sujeto activo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es importante recalcar que el Código Tributario utiliza los conceptos "relación tributaria" El concepto anterior puede entenderse de la siguiente manera: al hablar de vínculo jurídico se refiere a que existen medios legales para forzar su cumplimiento, debido a que es jurídico y no de carácter moral o natural; al hablar de que es un vínculo jurídico de carácter personal, significa que se origina entre el sujeto activo (el Estado) quien por ley exige el pago de los tributos, y el sujeto pasivo (contribuyente); al indicar que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley, se refiere a que nace desde el momento en el que ocurre el hecho generador descrito en la Ley; que se asegure mediante garantía real o fiduciaria, se refiere a la garantía a través de fraccionamiento, prórrogas u otras facilidades de pago; y en cuanto a que la obligación tributaria es de derecho público, porque es una relación de derecho, no de poder, conlleva una finalidad pública, cuya fuente es la Ley, y el acreedor es el Estado.

El Artículo 3 del Código Tributario establece que Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.

2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.

4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.

5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.

6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las Leyes Tributarias especiales.

7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.

8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás Leyes Tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Artículo 98. Del Código Tributario:

Atribuciones de la Administración Tributaria:

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las Leyes Tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de Administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las Leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Características de la obligación tributaria:

- a) Es un vínculo jurídico y no de carácter moral o natural, existiendo medios legales para forzar su cumplimiento.

- b) Es una prestación jurídica patrimonial, o sea la parte del patrimonio del deudor en dinero o en especie.

- c) La obligación es de derecho público, porque es una relación de derecho, no de poder y tiene una finalidad pública; cuya fuente única es la ley y cuyo acreedor es el Estado.

- d) Consiste en un vínculo de carácter personal, debido a que ocurre entre personas, es decir, un sujeto activo que es el Estado, quien por ley exige el pago del tributo y un sujeto pasivo o contribuyente.

Elementos de la Relación Jurídico Tributaria:

En cuanto a los elementos, constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría tener existencia la relación jurídica tributaria, y son los siguientes:

- Sujeto Activo y
- Sujeto Pasivo

Sujeto activo: Es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en todos los tributos, siendo la ley la que confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley; entiéndase por sujeto activo, cualquier institución del Estado sea descentralizada, autónoma o semiautónoma, o centralizada; en general, cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos. Es toda persona física o natural y jurídica o moral obligada a cumplir y hacer cumplir los deberes formales según lo establecen las Leyes Tributarias del país”.

Sujeto pasivo

Son Personas Individuales o jurídicas que, según la ley, resulta obligada al cumplimiento de prestaciones tributarias en las que se materializa esta obligación a favor del sujeto activo. Debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.

El Contribuyente

Es aquel sujeto pasivo que realiza el hecho generador, así se define en el Artículo 21 Del Código Tributario: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”

Dentro de este grupo, se puede mencionar: a) los contribuyentes que realizan el hecho imponible y soportan el gravamen, como ejemplo de ellos, puede mencionarse a los contribuyentes del impuesto Sobre la Renta, b) los que realizan el hecho imponible y no soportan el gravamen en forma directa, tal es el caso de los contribuyentes del IVA, quienes actúan como agentes de percepción, debiendo para el efecto percibir el impuesto que han trasladado al consumidor final, para luego enterarlo al fisco.

Sustituto:

Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario (contribuyente), desplazando a este último de la relación jurídica tributaria, y como consecuencia el sustituto es el que paga el tributo en lugar del contribuyente; distintas doctrinas le han denominado también sujeto pagado.

Obligación Tributaria del Sujeto Pasivo.

El Artículo 112 "A" del Código Tributario regula lo relacionado con otras obligaciones de contribuyentes y responsables, lo siguiente: "Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables. Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.

4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.

5. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.

6. Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de

Administración Tributaria: La Administración Tributaria es la encargada de la recolección y control de los tributos e impuestos de Guatemala.

El amplio y complejo tema de los tributos es probablemente el más conflictivo que ha regido, rige y regirá las relaciones entre los hombres civilizados. Desde que surgió el fisco por primera vez, cuando aún no existía la moneda hasta el día de hoy se confirma como una constante histórica que la Administración pública en cada período demanda mayores recursos tributario; lamentablemente las recaudaciones que nutren al fisco guatemalteco, no se les da una eficiente Administración, en virtud de esto, los contribuyentes adoptan una actitud negativa en el cumplimiento de sus obligaciones Tributarias.

Es por esta razón que se tiene que mantener una lucha constante por concientizar a la ciudadanía para elevar el nivel de educación tributaria en todos los sectores envueltos en las obligaciones competentes. Se tienen que reconocer los derechos que otorga la ley como ciudadanos, para exigir a las autoridades la aplicación de manera equitativa a favor de la colectividad; informando de forma clara y explícita.

Es esencial el estudio de la Administración Tributaria en la República de Guatemala, para analizar cómo se encuentran los contribuyentes las obligaciones tributarias, las infracciones y los tributos.

Importancia de la Administración Tributaria:

Es esencial el análisis de los derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la Administración Tributaria, definiendo la misma en relación a sus clasificaciones, organismos rectores y ejecutores de esta. El régimen recaudador de la República de Guatemala, la identificación de las funciones, el establecimiento de las bases legales de los derechos de los contribuyentes, la explicación de las razones por las que se tienen que ampliar las obligaciones de los contribuyentes, la identificación de los factores que afectan el incumplimiento de las obligaciones tributarias, la identificación de cuando se cometen las infracciones y los delitos tributarios y señalamiento de las sanciones que se tienen que aplicar debido al incumplimiento de las infracciones y delitos.

2.10 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala

ARTÍCULO 16. * Procedencia del crédito fiscal. Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. Se entiende por actividad económica, la actividad que supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios. El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente y reconocido como crédito fiscal por la importación, adquisición o construcción de activos fijos, no integrará el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente. El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrollará lo relativo a los gastos que no generarán crédito fiscal del impuesto. Para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, la Administración Tributaria aplicará los siguientes criterios:

- a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.

- b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país. En consecuencia, deben considerarse todos

aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio.

La declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de un contribuyente que realice ventas o preste servicios en el territorio nacional y que efectúe exportaciones, presentará dicha declaración, mostrando separadamente la liquidación de créditos y débitos fiscales, para cada una de las actividades antes referidas. Como resultado de la compensación entre créditos y débitos del contribuyente se producirá una devolución de los saldos pendientes del crédito fiscal por las operaciones de exportación realizadas por el contribuyente o un saldo a favor del fisco. Para el efecto, se procederá conforme lo disponen los Artículos 23, 23 "A", 24 y 25 de esta ley, según el caso.

***ARTÍCULO 18. Documentación del crédito fiscal**

Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto-impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley, asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el Artículo 57 de esta Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria;
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria;
- c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;

d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el Artículo 37 de esta Ley; y,

e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente. Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir además con los requisitos indicados en los Artículos 16, 17 y 20 de esta Ley. Para el caso de las notas de débito o de crédito, según corresponda, emitidas de forma electrónica a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) autorizado por la SAT, deberán emitirse y entregarse, la original al adquirente de bienes o servicios y la copia electrónica respectiva quedará en poder del emisor. * El inciso a) corregido por el numeral 8 de la Fe de Errata del 23 de junio de 1992. * Reformado por el Artículo 9 del Decreto número 142-96 del Congreso de la República. * Reformado por el Artículo 41 del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República. * Reformado totalmente por el Artículo 8 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República.

2.11 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Acuerdo Gubernativo 5-2013

ARTÍCULO 30. Requisitos. A partir del inicio de la vigencia de este reglamento las facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente, notas de débito, de crédito, deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos y características siguientes:

- 1) Identificación del tipo de documento de que se trate.
- 2) Serie y número correlativo del documento. La serie será distinta para cada establecimiento del contribuyente.
- 3) Según corresponda a cada tipo de documento, conforme a la legislación vigente, las frases siguientes: a. No genera derecho a crédito fiscal. b. Pago Directo, número de resolución y fecha. c. Sujeto a pagos trimestrales. d. Sujeto a retención definitiva.

- 4) Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si lo tuviere, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.
- 5) Número de Identificación Tributaria del contribuyente emisor.
- 6) Dirección del establecimiento u oficina en donde se emita el documento.
- 7) Fecha de emisión del documento.
- 8) Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.
- 9) NIT del adquirente. Si éste no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas "CF" o en su defecto el número de documento de identificación personal.
- 10) Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.
- 11) Descuentos concedidos, sí los hubiere.
- 12) Cargos aplicados con motivo de la transacción.
- 13) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda.

Los datos a que se refieren los numerales del 1) al 6) deben estar impresos en los documentos elaborados por la imprenta, excepto cuanto la Superintendencia de Administración Tributaria les autorice el cambio de régimen, caso en el cual podrán seguir utilizando las facturas autorizadas hasta agotarlas, agregándoles un sello para agregar las frases indicadas en el numeral 3) anterior. La emisión de las facturas en papel deberá realizarse de forma que se garantice su legibilidad y que no se borren con el transcurso del tiempo.

En cuanto a los datos señalados que deberán contener los documentos autorizados, los mismos se imprimirán de conformidad con las especificaciones que autorice la Administración Tributaria dependiendo de la naturaleza de la actividad económica del contribuyente, la Administración Tributaria podrá autorizar el uso de facturas con espacios en blanco para que el adquirente consigne su nombre completo y su Número

de Identificación Tributaria. También podrá autorizar el uso de facturas para establecimientos temporales. En ningún caso estas últimas podrán sustituirse por las autorizadas para su uso en establecimientos con dirección comercial fija.

3. METODOLOGÍA

En el presente capítulo contiene la explicación en detalle de cómo se realizó el estudio sobre las sanciones por parte de la Administración Tributaria a contribuyentes por emitir facturas con fecha de vigencia vencidas; comprendiendo la definición del problema; objetivo general y objetivos específicos; método científico; y, las técnicas de investigación documental, utilizadas. En general, la metodología presenta el resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación.

3.1 Definición del problema

La Superintendencia de Administración Tributaria ha sancionado a contribuyentes por emitir facturas con fecha de vigencia vencidas, la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 en el Artículo No. 30 indica que en su reglamento se especifica los requisitos y condiciones de las facturas. En los Artículos 29 y 30 Acuerdo Gubernativo 5-2013 se especifican los requisitos mencionados anteriormente, en los cuales no regula que no se pueden emitir facturas vencidas, por lo cual se considera que la ley no es específica, basado en el Artículo No. 10 de la Ley del Organismo Judicial (Interpretación de ley) el cual dice que las normas se interpretaran conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. En lo mencionado anteriormente radica la problemática del inconformismo por parte de los contribuyentes.

3.1.1 Punto de vista

Tributario.

3.1.2 Planteamiento del problema

Repercute fiscal y económicamente a los contribuyentes que emitan o reciban facturas vencidas ya que se les impone sanciones hasta el punto de cerrar el negocio a los contribuyentes que emitan y a los contribuyentes que reciben facturas vencidas no se les acepta como gasto deducible y tampoco para que les genere IVA crédito.

3.2 Delimitación del problema

3.2.1 Unidad de análisis

Contribuyentes sancionados por emitir o recibir facturas vencidas en el departamento de Guatemala municipio de Guatemala.

3.2.2 Periodo histórico

Año 2014 al 2018

3.2.3 Ámbito geográfico de la investigación

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala.

3.3 Objetivos

Los objetivos planteados se clasifican objetivo general y objetivos específicos.

3.3.3 Objetivo general

Realizar un estudio para analizar y verificar el procedimiento sobre las sanciones injustificadas por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a contribuyentes por emitir facturas con fecha de vigencia vencidas en los años del 2014 al 2018 en el municipio de Guatemala.

3.3.4 Objetivo específico

- Verificar sobre qué base legal se está sancionando a los contribuyentes por emitir facturas vencidas.
- Analizar el procedimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria para sancionar y realizar ajustes a los contribuyentes por emitir o recibir facturas vencidas.

- Proporcionar base legal a los contribuyentes que emitan facturas vencidas para defender su caso ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.4 Metodología

En esta investigación se utilizó el método científico deductivo ya que dicha investigación fue 100% documental. En la cual se utilizó las leyes vigentes que regulan la tributación en Guatemala así mismo se consultó la página de la Administración Tributaria.

Mediante el método inductivo se realizó un estudio de casos particulares, por medio del cual se obtuvo conclusiones que permitieron analizar el punto de vista de los contribuyentes y de la Administración Tributaria.

3.4.3 Técnicas de investigación documental

La investigación documental se basa en “observaciones o datos, contenidas en escritos de diversos tipos” (Tena, 1995, p. 49).

Se realizó una investigación digital y se aplicaron las técnicas siguientes:

- Se leyó: leyes aplicables, libros y documentos digitales relacionados con el tema.
- Se analizó y subrayó la información considerada de mayor importancia.
- Investigación documental bibliográfica.
- Investigación documental hemerográficas.
- Medios electrónicos.
- Análisis de contenido.

3.5 Instrumentos de investigación

Un instrumento de investigación es la herramienta utilizada por el investigador para recolectar la información de la muestra seleccionada y poder resolver el problema de la investigación, que luego facilita resolver el problema.

Los instrumentos utilizados en la presente investigación fueron:

- Fichas.
- Computadora como unidad de almacenaje.

3.6 Resumen del procedimiento usado.

Se determinó el problema objeto de estudio el cual es que la Superintendencia de Administración Tributaria ha sancionado a contribuyentes por emitir factura con fecha de vigencia vencida, sin una base legal adecuada.

Para poder cumplir con los objetivos, tanto general como específicos, se utilizaron los siguientes métodos, técnicas e instrumentos.

Los métodos que se utilizaron fueron, el método científico deductivo e inductivo; así como también se analizaron las leyes específicas aplicables, Ley del Impuesto al Valor Agregado y Reglamento de la misma.

En el transcurso del tiempo entre el plan de investigación y elaboración del informe final se utilizó la técnica de investigación documental bibliográfica así como medios electrónicos y análisis de las leyes aplicables.

El siguiente paso fue ponerse en contacto con personal de la Superintendencia de Administración Tributaria a través de su plataforma por medio del chat, se consultó que postura tomaba la Administración Tributaria al momento de realizar una auditoría y detectar que un contribuyente había emitido facturas con fecha de vigencia vencidas y bajo qué base legal, se obtuvo como respuesta que procedían conforme al Artículo 94 numeral 08 del código tributario.

Con la recopilación y análisis de la información fue posible proponer la solución al problema objeto de estudio, plasmado en el capítulo cuarto del presente documento, titulado discusión de resultados.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El presente capítulo expone los resultados de la investigación relacionados con la emisión y recepción de facturas con fecha de vigencia vencidas.

Se analizó los posibles criterios de la Administración Tributaria ejemplo si el caso es, la emisión de facturas o documentos vencidos, la sanción puede ser el cierre temporal del negocio o pagar la multa de Q 10,000.00 para reabrirlo tal como se analizó en la metodología de la investigación respecto a las consecuencias fiscales en donde se determinó que no es una base legal adecuada ya que es un criterio.

Si es el caso que el comprador recibió facturas con fecha de vigencia vencidas la Administración Tributaria podrá cobrar de Q5, 000.00 a Q10, 000.00 dependiendo si es pequeño contribuyente o contribuyente bajo el régimen normal.

Al momento que el adquirente del bien o servicio registre la factura como gasto deducible o como crédito de IVA no serán reconocidos por la Superintendencia de Administración Tributaria porque el documento que lo respalda no está legalmente autorizado (no está autorizado según el criterio de la Administración Tributaria). El que más sale perdiendo es el comprador porque en todo caso no se le puede reconocer la factura y por ende sus impuestos” En este caso es el mismo análisis, la ley no es específica y también es cuestión de criterio.

En ambos casos no se cumple con el Artículo No. 10 de la ley del Organismo Judicial.

Los posibles efectos jurídicos, que constituirían escenarios que podría plantear la Administración Tributaria al momento de efectuar sus labores de fiscalización, y de imponer posibles sanciones a los contribuyentes que emitan o reciban estas facturas “vencidas”.

Vale la pena recordar que el Reglamento en discusión fue publicado en el Diario Oficial el 8 de enero de 2013, y de conformidad con su Artículo 64, entró en vigencia el 9 de enero de 2013, consecuentemente, muchos documentos ya se encuentran vencidos lo

que motiva a tener las reservas del caso respecto a la emisión y recepción de facturas de conformidad con las disposiciones legales.

Los conflictos que podrían suscitarse y los posibles efectos jurídicos son:

1. Si un contribuyente emite y entrega facturas “vencidas” en sus operaciones afectas ¿qué sanción podría aplicar la Administración Tributaria?

La emisión y entrega de facturas vencidas podría llevarnos a tres escenarios, con distintos efectos en cada uno.

a) Que quiera tipificarse la infracción contenida en el numeral 2 del Artículo 85 del Código Tributario, por “emitir facturas, notas de débito, notas de crédito y otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria”. Es un escenario bastante drástico, pero pudiera interpretarse que al haber perdido las facturas su vigencia, ya no tienen validez jurídica y consecuentemente se considerarían facturas que ya no gozan de autorización por parte de la Administración Tributaria, puesto que se estaría ligando su legítima autorización a que se encuentren vigentes, lo que llevaría a la lógica de que lo no vigente, no está autorizado. En este caso, el efecto jurídico sería la sanción contemplada en el Artículo 86 del Código Tributario, que es el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio donde se emitió el documento “vencido”, por un plazo mínimo de 10 a un máximo de 20 días, llevando a cabo el procedimiento ante Juez de Paz del ramo penal competente, salvo que el contribuyente solicite reemplazar la sanción del cierre temporal por una equivalente hasta el 10% de los ingresos brutos obtenidos en el último período mensual, no pudiendo ser menor a Q. 10,000.00, en caso sea contribuyente del régimen general del Impuesto al Valor Agregado, y en caso de ser pequeño contribuyente, se reemplazaría por una multa de Q. 5,000.00. **(Ver anexo)**

b) Que quiera tipificarse la infracción contenida en el numeral 8 del Artículo 94 del Código Tributario, por “extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con los requisitos formales según la ley específica”. En este caso se debería de entender que la disposición de la vigencia de las facturas debiera considerarse

un requisito formal según la ley específica, y en este caso llama la atención que la Ley del Impuesto al Valor Agregado no establece requisitos formales para las facturas, sino remite al reglamento, y en el reglamento donde se regulan los requisitos formales es en el Artículo 30, donde se regula la vigencia de los documentos. En todo caso, si se llegara a interpretar que la vigencia de las facturas es un típico requisito formal, la sanción aplicable sería una multa de Q. 100.00 por cada factura “vencida” emitida, con un máximo de sanción de Q. 5,000.00 en cada período mensual o una multa máxima del 2% de los ingresos brutos obtenidos durante el último período mensual en el que se reportó ingresos.

c) Que quiera tipificarse la infracción contenida en el numeral 17 del Artículo 94 del Código Tributario, por “emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración haya autorizado”. Podría ser un tanto subjetivo pensar que el hecho de que una factura esté “vencida” la hace estar incompleta, pero podría ser otra forma de interpretar la posible infracción cometida, puesto que la palabra “completa”, según el Diccionario de la Real Academia Española, es algo: lleno, cabal, acabado, perfecto, y una factura “vencida” no sería un documento con esas características. El efecto jurídico correspondiente sería una multa de Q. 5,000.00 en cada período mensual en que se establezca la infracción, no pudiendo exceder del 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en que haya reportado ingresos.

2. ¿Qué pasa si un contribuyente recibe facturas “vencidas”?, ¿hay sanción por recibir facturas “vencidas”?

La obligación legal (si en caso se puede concluir en que es legal) de tener facturas vigentes y autorizadas por la Administración Tributaria corre por cuenta del emisor, por lo que considero que no debería castigarse a un contribuyente que recibe una factura “vencida” debido a que es un hecho que no depende de su voluntad, negligencia o descuido.

No obstante lo anterior, lo más cercano a una posible infracción en que podría incurrir un contribuyente por recibir facturas “vencidas”, considero que se encuentra en el numeral 3 del Artículo 94 del Código Tributario, por “adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda”. Si se asume que una factura “vencida” no es factura legal que soporte una transacción, podría interpretarse entonces que no se exigió la factura o documento legal, y por tanto, que se incurrió en esta infracción, cuya sanción es una multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción, haciendo la salvedad que la denuncia del hecho, exonera de la sanción.

Con base a lo mencionado anteriormente y tomando en consideración que es cuestión de criterio y asumiendo ciertas cosas lo cual no cumple con el Artículo No. 10 de la ley del organismo judicial el cual indica “Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras. A su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Según el conjunto de una ley el contenido de cada una de sus partes. Se propone reformar la ley, la cual debe ser específica, considero que aun reformando la ley los contribuyentes pueden cometer el error de emitir o recibir facturas con fecha de vigencia vencida pero con una base legal adecuada la Administración Tributaria puede imponer sanciones y el contribuyente no podría objetar nada a su favor.

Manejo fiscal de las facturas en versión papel.

Se debe tener presente que el acuerdo 222-2019 reformó el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dicho acuerdo fue publicado el 11 de noviembre de 2019 y así mismo cobro vigencia el mismo día

Este Acuerdo Gubernativo reformó el Artículo 29 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su párrafo cuarto, en el cual indica que las facturas, notas de crédito y débito emitidas en versión papel que hayan sido autorizados a partir del 11 de noviembre de 2019 en adelante tienen una vigencia de 6 meses, esa vigencia se computa a partir de la fecha de autorización del documento.

Los documentos que fueron autorizados con fecha 10 de noviembre hacia fechas anteriores mantienen su vigencia de 2 años y de un año a los primeros documentos.

Laguna de Ley

Se refiere al vacío jurídico de un precepto normativo que se suscita cuando no existe una disposición legal expresamente aplicable cuando se trata de resolver un litigio jurídico con arreglo a un determinado derecho positivo.

Se puede observar que existe laguna de ley en la ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 30 ya que este remite al Artículo 29 de su reglamento el cual no es específico respecto al tema de investigación.

La superintendencia de Administración Tributaria emitió criterio 7-2018

Dado el problema al que se pretende dar solución. El planteamiento en dicho criterio es el siguiente:

“En relación al tema en cuestión, los contribuyentes plantean dudas respecto a si se puede seguir utilizando facturas vencidas conforme los plazos autorizados por la Administración Tributaria, que fueron emitidas después de la entrada en vigencia del Acuerdo Gubernativo Numero 5-2013 y que además cuentan con la autorización de la Administración Tributaria del procedimiento de resguardo electrónico”.

En dicho criterio menciona que se tiene como objetivo la emisión y aprobación del Criterio Institucional en la relación al tema indicado, de acuerdo al cuestionamiento siguiente:

Si las facturas impresas en papel que cuentan con resoluciones de autorización respectivas, pueden seguir siendo emitidas posteriormente a la entrada en vigencia del Artículo 29 del Acuerdo Gubernativo número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, después de su fecha de vencimiento, siempre y cuando cuenten con

la autorización de la Administración Tributaria del procedimiento de resguardo electrónico.

Bajo la siguiente base legal emitió su criterio Institucional la Administración Tributaria.

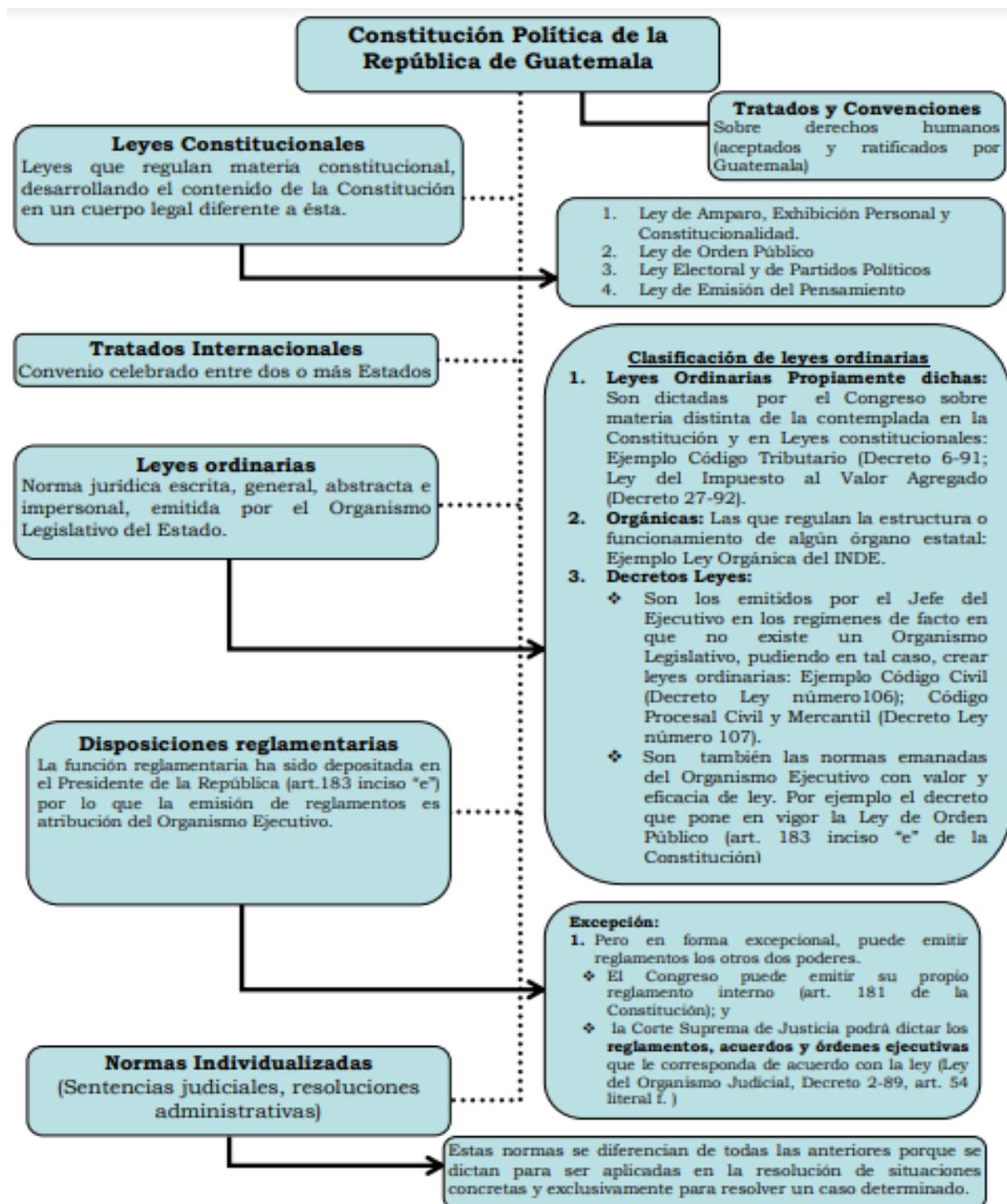
Artículo 28 de la constitución Política de la Republica; Artículos 10 y 11 del Decreto Numero 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial; ARTÍCULO 4, 98 “A” numeral 2. Y 112 “A” numeral 1. Del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; Artículos 29 y 30 del Decreto Numero 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado; Artículos 3 literal c), 15, 16 y 18 del acuerdo número 024-2007 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, y Artículos 29 y 30 del Acuerdo Gubernativo Numero 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Criterio Institucional

Las facturas impresas en papel, autorizadas por la Administración Tributaria, posteriormente a la entrada en vigencia del Artículo 29 del Acuerdo Gubernativo número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que cuenten con el procedimiento de “resguardo electrónico” (con contrato de su proveedor GFACE), conforme dicho Artículo y el acuerdo de Directorio Numero 024-2007 no podrán ser emitidas y utilizadas por los contribuyentes después de su fecha de vencimiento.

Después de mencionado el criterio de la Administración tributaria considero oportuno el tema de la jerarquía de las leyes en Guatemala. Según la supremacía legal en Guatemala con base en Artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial del Congreso de la República de Guatemala Decreto 2-89 el criterio 7-2018 emitido por la Administración Tributaria no tiene ningún efecto legal.

Diagrama de la supremacía de ley en Guatemala



En el diagrama anterior se puede observar que un criterio no está contemplado en la jerarquía legal de Guatemala.

EJEMPLO DE EVACUACIÓN DE AUDIENCIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR IMPOSICIÓN DE MULTA DE UTILIZACIÓN DE FACTURAS VENCIDAS.

En una Auditoria Tributaria, realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- al Contribuyente CABALLO BLANCO, S.A; se documentó en acta de actuaciones de los auditores tributarios que el contribuyente emitió facturas en varias ventas realizadas el 31/7/2015; en dichas facturas se encontraba la fecha de vigencia vencidas. En el acta de actuaciones no se especificó el número de ventas realizadas ni cantidad de facturas emitidas.

Al contribuyente le fue notificada la Audiencia No. AUD-15-2015, de fecha 27 de agosto de 2015, expediente No. 88-2015, en la que le impone la sanción, consistente en que emitió 200 facturas y que con fundamento en el Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Artículo 94 del Código Tributario, la SAT considera que existe sanción y la misma se determinó por el número de documentos emitidos. El total de la sanción impuesta es de Q20, 000.00.

Con base en el Artículo 146 de Código Tributario, se realiza memorial de evacuación de audiencia, fundamento de defensa se basa en los Artículos: 12; 14 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala: 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 29 Y 30 del reglamento de la del IVA; 94; 146 y 151 del Código Tributario.

LEYES CON LAS QUE SE VA A SUSTENTAR LA EVACUACIÓN DE AUDIENCIA

Constitución Política de la República de Guatemala.

(Reformada por Acuerdo legislativo No. 18-93 del 17 de Noviembre de 1993)

Artículo 12.- Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Artículo 14.- Presunción de inocencia y publicidad del proceso. Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.

Artículo 28.- Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

DECRETO NÚMERO 10-2012

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Artículo 155. Se reforma el Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual queda así: "Artículo 29. Documentos obligatorios. Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquiriente y, a su vez es obligación del adquiriente exigir y retirar, los siguientes documentos: a) Facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto, y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente. b) Facturas de

Pequeño Contribuyente, para el caso de los contribuyentes afiliados al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en esta Ley. c) Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas. d) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas. e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias. La Administración Tributaria está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cintas, por máquinas registradoras, en forma electrónica u otros medios, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente. El reglamento desarrollará los requisitos y condiciones.

ACUERDO GUBERNATIVO No. 5-2013

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ARTÍCULO 29. Documentos por ventas o servicios.

Los documentos a que se refieren los Artículos 9 primer párrafo, 29, 52 y 52 "A" de la Ley, deben emitirse, como mínimo, en original y una copia. El original será entregado al adquirente y la copia quedará en poder del emisor, excepto en el caso de la factura especial, en que el emisor conservará el original y entregará la copia a quien le vendió el bien o le prestó el servicio.

En el caso de la factura electrónica, el documento original y la copia son el archivo electrónico o la representación gráfica del mismo (impresión física que se entrega al comprador).

En todos los casos, los documentos llevarán impreso:

- 1) El rango numérico autorizado.
- 2) El número y la fecha de emisión de la resolución de autorización.
- 3) El plazo de vigencia, conforme lo establecido en este Artículo.

4) El nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos, que esté debidamente inscrita y activa en el Registro Fiscal de Imprentas de la Administración Tributaria.

Los documentos que se autoricen para emitirse en papel tendrán dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización. En el caso de la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia será de un año, computado de la misma forma

Los datos a que se refieren los numerales anteriores, deberán imprimirse al pie del documento y en caracteres que como mínimo tengan dos milímetros de alto.

Se exceptúan las facturas electrónicas y el resguardo de copias de facturas emitidas en papel y que luego se convierten en registros electrónicos, los cuales tendrán las características establecidas en este reglamento y en los Acuerdos de Directorio de SAT correspondientes.

ARTÍCULO 30. Requisitos.

A partir del inicio de la vigencia de este reglamento las facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente, notas de débito, de crédito, deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos y características siguientes:

- 1) Identificación del tipo de documento de que se trate.
- 2) Serie y número correlativo del documento. La serie será distinta para cada establecimiento del contribuyente.
- 3) Según corresponda a cada tipo de documento, conforme a la legislación vigente, las frases siguientes:
 - a. No genera derecho a crédito fiscal.
 - b. Pago Directo, número de resolución y fecha.

c. Sujeto a pagos trimestrales.

d. Sujeto a retención definitiva.

4) Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si lo tuviere, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.

5) Número de Identificación Tributaria del contribuyente emisor.

6) Dirección del establecimiento u oficina en donde se emita el documento.

7) Fecha de emisión del documento.

8) Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.

9) NIT del adquirente. Si éste no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas "CF" o en su defecto el número de documento de identificación personal.

10) Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.

11) Descuentos concedidos, sí los hubiere.

12) Cargos aplicados con motivo de la transacción.

13) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda.

Los datos a que se refieren los numerales del 1) al 6) deben estar impresos en los documentos elaborados por la imprenta, excepto cuanto la SAT les autorice el cambio de régimen, caso en el cual podrán seguir utilizando las facturas autorizadas hasta agotarlas, agregándoles un sello para agregar las frases indicadas en el numeral 3) anterior.

La emisión de las facturas en papel deberá realizarse de forma que se garantice su legibilidad y que no se borren con el transcurso del tiempo.

En cuanto a los datos señalados que deberán contener los documentos autorizados, los mismos se imprimirán de conformidad con las especificaciones que autorice la Administración Tributaria

Dependiendo de la naturaleza de la actividad económica del contribuyente, la Administración Tributaria podrá autorizar el uso de facturas con espacios en blanco para que el adquirente consigne su nombre completo y su Número de Identificación Tributaria. También podrá autorizar el uso de facturas para establecimientos temporales. En ningún caso estas últimas podrán sustituirse por las autorizadas para su uso en establecimientos con dirección comercial fija.

MEMORIAL DE EVACUACIÓN DE AUDIENCIA

Señor
Superintendente de Administración Tributaria SAT
Su Despacho
Guatemala, Guatemala

Sergio Martínez de la Ventura, de 30 años, soltero, guatemalteco, con Documento Personal de Identificación DPI 1715 21125 0202, señalo como dirección para recibir notificaciones 4 Av 7-20 ubicada en la zona 1 del Municipio de Guatemala, del Departamento de Guatemala, ante usted, estando dentro del plazo legal, atentamente, comparezco ante usted para exponer lo siguiente:

EXPONGO

CALIDAD CON QUE ACTUO. Actúo en mi calidad de Gerente General y Representante Legal de la entidad "CABALLO BLANCO, S.A.", calidad que acredito con mi nombramiento, el cual se encuentra debidamente inscrito en el Registro Mercantil. Señalo como lugar para recibir notificaciones: oficina 999 nivel 09 edificios My Queen de la zona 10, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala domicilio fiscal de mi representada.

RAZON DE LA GESTION

Comparezco con el objeto de **Evacuar audiencia** de acuerdo a la notificación recibida Audiencia No. AUD-15-2015, de fecha 27 de agosto de 2015, que forma parte del expediente No. 88-2015, en la que se le impone a mi representada la sanción consistente en una multa por Q20, 000.00, que según lo pretendido por la Administración Tributaria corresponde a varias facturas emitidas en las cuales la fecha de vigencia se encuentra vencida lo anterior con fundamento en el Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el ARTÍCULO 94 numeral 8 del Código Tributario.

HECHOS

De acuerdo con la visita realizada el 31 de julio de 2015, en la tienda ubicada en la zona 10, por los Auditores Tributarios, de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-, como resultado de la revisión informaron de lo siguiente:

1. Que se emitieron facturas de varias ventas realizadas el 31/7/2015;
2. En dichas facturas la fecha de vigencia se encuentra vencida
3. Que derivado de las observaciones detectadas en la visita realizada por la Administración Tributaria, en la audiencia se determinó una sanción por Q20,000.00, con fundamento en lo establecido en el Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el ARTÍCULO 94 numeral 8 del Código Tributario.

De los aspectos antes mencionados, expreso mi total inconformidad, cuyos motivos a continuación detallo:

DE LOS MOTIVOS DE MI INCONFORMIDAD:

Con respecto a los hallazgos determinados y de las anotaciones sobre las cuales se circunscribieron los hechos tal como se hicieron las mismas y que constan en el Acta de Actuaciones, los Auditores Fiscales señalan que corresponden a facturas de varias ventas realizadas el 31 de julio de 2015, la cual fue signada por la Gerente de Tienda y los Auditores Fiscales.

De los hechos que se citan en dicha Acta de Actuaciones, es de resaltar que las facturas emitidas si cuentan con número de resolución es decir que dichas facturas si fueron autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, y si tienen impresa la fecha de vigencia como lo establece el Artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo anterior, al comprobarse que las facturas si tiene número de resolución autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria, y si tienen la fecha de vigencia impresa, cuya pretensión de la administración tributaria es sancionar al contribuyente por la emisión de dichas facturas, esta situación no permite determinar la base de la imposición de la multa, pues no cuenta con todos los elementos suficientes para establecer sanción puesto que la emisión de facturas vencidas no está determinada literalmente como una infracción tributaria, tal como consta en la Resolución de la Administración Tributaria que forma parte del expediente No. 88-2015.

En consecuencia, no hay y no existen hechos que puedan constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, elementos de hecho necesarios para levantar el Acta de Actuaciones, conforme el Artículo 151 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Por lo tanto, considero que este tipo de acciones por parte de la Administración Tributaria perjudica la reputación de mi representada por lo que solicito la nulidad de las actuaciones realizadas, con fundamento en el Artículo 160 de la Ley antes citada.

FUNDAMENTO LEGAL

Artículos 12; 14 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala; Artículos 146, 151 y 160 del Código Tributario y sus reformas.

PETICION

- A) Que se admita el presente memorial para su trámite y se incorpore a sus antecedentes.
- B) Que se tenga por presentado la evacuación de audiencia dentro del plazo legal.
- C) Que se dicte de improcedente la multa impuesta a mi representada, toda vez de existir vicio sustancial en la determinación de la imposición de esta.
- D) Que se tenga por señalado el lugar para recibir notificaciones.
- E) Que se emita la resolución que en derecho corresponda.

Atentamente.

Sergio Martínez de la Ventura
Gerente General y Representante Legal
CABALLO BLANCO, S. A.
Contribuyente NIT: 123456-7

CONCLUSIONES

1. Se determinó con base al estudio realizado que efectivamente la Administración Tributaria no cuenta con una base legal adecuada para imponer sanciones a los contribuyentes por emitir o recibir facturas con fecha de vigencia vencidas.
2. De acuerdo con el estudio realizado La Superintendencia de Administración Tributaria a falta de una disposición legal para sancionar a un contribuyente por emitir facturas vencidas, no tiene fundamento legal para imponer sanciones cuando un contribuyente emite facturas “vencidas”.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria toma decisiones con base a los criterios que emite de acuerdo con su leal saber y entender, sin tomar en cuenta lo que establece la Ley del Organismo Judicial en materia de interpretación e integración de la ley.

RECOMENDACIONES

- 1 Se recomienda a los contribuyentes que hayan sido sancionados por emitir o recibir facturas vencidas que con base al Artículo 47 de Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la Republica de Guatemala ejerzan su derecho de repetición antes que transcurran los cuatro años de prescripción.
- 2 Se recomienda a los contribuyentes que mientras no se tenga base legal adecuada tener el mayor cuidado respecto a emitir o recibir facturas con fecha de vigencia vencidas para evitar reparos en sus declaraciones.
- 3 Se recomienda a los contribuyentes que al evacuar las audiencias que les conceda la Superintendencia de Administración Tributaria, utilicen las bases legales proporcionadas en la presente investigación.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución Política de la República de Guatemala, publicada en el diario oficial el 3 de junio de 1985.

Congreso de la República de Guatemala Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, publicado el 17 de febrero 2012.

Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, Decreto No. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (2013, 12 de diciembre). Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario. Guatemala, Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala, Ley de Ley para la reactivación económica del café, Decreto 4-2019 del Congreso de la República de Guatemala. Publicada el 30 de abril de 2019.

Delgadillo, Luis. (200). Principios de Derecho Tributario. Editores Noriega. México.

Ministerio de Finanzas Públicas (2019). Acuerdo Gubernativo 222-2019 Reformas al Acuerdo Gubernativo número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Congreso de la República de Guatemala. (2020, 18 de marzo.). Decreto 2-70. Código de Comercio de Guatemala y sus Reformas. Guatemala, Guatemala: Diario de Centro América.

Congreso de la República de Guatemala (1991). Código Tributario. (Dto. No. 6-91)

Galindo Alvarado, J. F. (2014). Tributación de personas morales y personas físicas. Impuestos (Primera ed.). Distrito Federal, México: Grupo Editorial Patria, S.A. de C.V.

García del Junco, J. (2001). Prácticas de la Gestión Empresarial. Madrid, España: McGraw-Hill.

Granados, T. (2019). El compendio del contribuyente. Guatemala, Guatemala: Ediciones Fiscales.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. D. (2014). Metodología de la Investigación (Sexta ed.). Distrito Federal, México: McGraw-Hill / Interamericana Edicitores, S.A. de C.V.

Guaré, J. (2009). Recursos Legales en el Proceso Administrativo, Ante los Ajustes Formulados a las Importaciones de Productos Alimenticios Enlatados. (Tesis de Licenciatura). Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.

Ministerio de Economía, (2002). Sistema Arancelario Centroamericano. Acuerdo No. 436-2002.

Escuela de estudios de postgrado, Facultad de ciencias económicas (2018). Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en artes. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

E-GRAFÍAS

Mundo Compresor. (2019). Portal Industrial. Recuperado de:
<https://www.mundocompresor.com/diccionario-tecnico/cojinete>.

Expansión. (s.f.). Diccionario. Madrid. Recuperado de:
<http://www.expansion.com/diccionario-economico/contingencia-fiscal.html>.

Superintendencia de Administración Tributaria. (s.f.). Declaración Única Aduanera. Recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/declaracion-unica-aduanera-dua-gt/>.

Superintendencia de Administración Tributaria. (s.f.). Sistema Arancelario Centroamericano. Recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/valoración-y-clasificación-de-las-mercancías/sistema-arancelario-centroamericano-sa/>.

Real Academia Española. (2018). Diccionario de la lengua española. (Edición del tricentenario). Autor. Recuperado de <https://dle.rae.es/?id=UHAeKDd>

<https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/>

<http://www.postgrados.cunoc.edu.gt/tesis/b5d5941855a44f2eb5d2e7904666aabbe57d882e.pdf>

<https://portal.sat.gob.gt/portal/presentaciones-virtuales/>

ANEXOS

EXPEDIENTE 5223-2018

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, diecisiete de julio de dos mil diecinueve.

En apelación y con copia de sus antecedentes, se examina la sentencia de trece de agosto de dos mil dieciocho, dictada por la Sala de la Corte de Apelaciones del ramo Penal, en Materia Tributaria y Aduanera, constituida en Tribunal de Amparo, en la acción constitucional de esa naturaleza promovida por la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de su Mandataria Especial Judicial con Representación, Ana Cristina Tereta Sunuc, contra el Juzgado de Primera Instancia Penal, en Materia Tributaria y Aduanera del municipio y departamento de Guatemala. La postulante actuó con el patrocinio de la Abogada que la representa. Es ponente en el presente caso el Magistrado Vocal II, Neftaly Aldana Herrera, quien expresa el parecer de este Tribunal.

ANTECEDENTES

I. EL AMPARO

A) Interposición y autoridad: presentado el seis de julio de dos mil dieciocho, en el Juzgado de Paz Penal del municipio y departamento de Quetzaltenango, y, posteriormente, trasladado a la Sala de la Corte de Apelaciones del ramo Penal, en materia Tributaria y Aduanera. **B) Acto reclamado:** resolución de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, dictada por el Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera del departamento de Guatemala, en la que declaró sin lugar el recurso de apelación interpuesto contra el pronunciamiento de seis de febrero de dos mil dieciocho, emitido por el Juzgado de Paz Penal del municipio y departamento de Quetzaltenango, en el que denegó la solicitud de cierre temporal del establecimiento comercial denominado Distribuidora de Materiales Javi,



propiedad del contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo. **C) Violaciones que denuncia:** a los derechos de defensa y tutela judicial efectiva, así como a los principios del debido proceso y legalidad. **D) Relación de los hechos que motivan el amparo:** de lo expuesto por la postulante y del estudio de las actuaciones se resume: **D.1) Producción del acto reclamado:** **i)** la Superintendencia de Administración Tributaria solicitó al Juzgado de Paz Penal del municipio y departamento de Quetzaltenango, el cierre temporal del establecimiento comercial denominado “Distribuidora de Materiales Javi”, propiedad de Francisco Javier Zapet Santizo, por la supuesta comisión de infracción tributaria establecida en el artículo 85, numeral 2, del Código Tributario, consistente en la emisión de facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizadas por la Administración Tributaria; **ii)** agotado el trámite respectivo y en el momento procesal oportuno, el referido órgano jurisdiccional denegó la imposición de la sanción requerida, con fundamento en que no se logró probar la comisión de la infracción invocada; **iii)** inconforme con lo resuelto, la entidad fiscalizadora interpuso recurso de apelación, el cual no fue acogido por el Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera del departamento de Guatemala, según pronunciamiento de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, por ende, confirmó el pronunciamiento venido en grado -acto reclamado-, con fundamento en que las facturas sí fueron autorizadas por la administración tributaria, pero no se encontraban vigentes. Este hecho estimó que era un incumplimiento a un requisito formal **D.2) Agravios que se reprochan:** la amparista estima que la autoridad impugnada violó los derechos y principios mencionados, debido a que: **i)** no desarrolló legal y razonablemente los motivos en que basó la decisión final, al no realizar un análisis profundo y exhaustivo del caso



concreto, dejándola en total estado de indefensión; **ii)** las facturas aludidas fueron emitidas por el contribuyente con fecha posterior a la vigencia de la autorización, como consecuencia, no contaba con el previo permiso que refiere el artículo 85, numeral 2, del Código Tributario, por lo que en el acto señalado como agravante se interpretó de manera errónea el contenido de tal disposición. **D.3) Pretensión:** solicitó que se le otorgue el amparo, dejando en suspenso definitivamente la resolución impugnada y ordenado emitir la que en derecho corresponda. **E) Uso de recursos:** ninguno. **F) Casos de procedencia:** invocó los contenidos en las literales a) y h) del Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. **G) Leyes violadas:** citó los Artículos 2, 12, 135, inciso d), 175, 183, inciso e), 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

II. TRÁMITE DEL AMPARO

A) Amparo provisional: no se otorgó. **B) Terceros interesados:** i. Procuraduría General de la Nación y ii. Distribuidora de Materiales Javi, propiedad del contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo. **C) Antecedentes remitidos:** copia certificada del expediente 09034-2017-03968 que contiene las actuaciones del Juzgado de Paz del municipio y departamento de Quetzaltenango. **D) Medios de comprobación:** los que fueron admitidos como tales en la primera instancia del presente proceso de amparo. **E) Sentencia de primer grado:** la Sala de la Corte de Apelaciones del ramo Penal, en Materia Tributaria y Aduanera, constituida en Tribunal de Amparo, **consideró:** “(...)esta Sala determina que la juez declaró sin lugar el recurso de apelación, al considerar que las facturas extendidas en el establecimiento Distribuidora de Materiales, (sic) Sociedad Anónima, propiedad del contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo, sí fueron autorizadas por la administración tributaria, pero no se encontraban vigentes. Este hecho estimó que



era un incumplimiento a un requisito formal, por lo que el 'procedimiento a seguir se encuentra establecido en el artículo 94 en su numeral 8 del Código Tributario'. De lo anterior y de las normas jurídicas aplicables esta Sala determina que la juez sí fundamentó su resolución y la motivó debidamente, porque la infracción tributaria contemplada en el numeral 8 del artículo 94 del Código Tributario no encuadra en el presente caso, por lo siguiente: La emisión de una factura vencida no está determinada literalmente como una infracción tributaria, por lo que debe encuadrarse en la infracción que más se adecue el contexto jurídico. El numeral 2 del artículo 85 del Código Tributario, que prescribe una infracción sancionada con cierre temporal o definitivo de establecimientos, empresas o negocios por: 'Emitir facturas (...) que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria', no encuadra en la acción del contribuyente, en virtud que en el caso sometido a estudio las facturas sí fueron previamente autorizadas por la administración tributaria, pero incumple con el plazo de vigencia. Esta norma se refiere a aquellos documentos que en ningún momento cumplieron con ese requisito de previa autorización y se presume que se emiten con el propósito de evadir obligaciones tributarias. El artículo 94 del Código Tributario contempla como infracción a deberes formales, la acción u omisión que implique incumplimiento a lo previsto en dicho código y otras leyes tributarias. El artículo 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los contribuyentes tienen obligación de solicitar autorización de facturas, pero ni esa ley, ni el Código Tributario determinan el plazo de vigencia de las facturas autorizadas. Es el artículo 39 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el Acuerdo Gubernativo 5-2013 de la Presidencia de la República, el que indica que las facturas tendrán vigencia de dos años, por lo que puede apreciarse que no es una ley ordinaria la



que impone ese requisito. El supuesto regulado en el numeral 8 del artículo citado es abierto, ya que en términos generales regula como infracción: 'Extender facturas (...) que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica'. Uno de los requisitos formales es la autorización de facturas y otro es el tiempo de vigencia, que se encuentra determinado en el citado reglamento. En ese contexto, la conducta de emitir una factura vencida se adecua más a la infracción regulada en el numeral 8 del artículo 94 del Código Tributario, que la infracción regulada del inciso 2 del artículo 85 del mismo código. La consecuencia de derecho que procede es la multa contemplada en aquélla, no el cierre del establecimiento que establece ésta. Por consiguiente, este Tribunal estima que la juez fundamentó y motivó debidamente el acto reclamado, por lo que no produjo agravio alguno a los derechos de la postulante, por lo que el amparo debe ser denegado (...)" **Y resolvió:** "(...) I) Deniega el amparo planteado por la Superintendencia de Administración Tributaria... contra el Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera; en consecuencia: a) no se condena en costas a la postulante; b) no se impone multa a la abogada patrocinante. II) Oportunamente remítase a la Corte de Constitucionalidad copia certificada del presente fallo, para los efectos contenidos en el artículo 81 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. III) Notifíquese (...)"

III. APELACIÓN

La amparista impugnó la sentencia de primer grado, reiteró los argumentos expuestos en el escrito inicial de la presente garantía e indicó que el Tribunal *a quo*, al denegar la protección constitucional interpretó erróneamente el artículo 85, numeral 2 del Código Tributario, en virtud que, toda factura emitida con posterioridad a la fecha de caducidad de la autorización, jurídicamente ya no existe



por estar extinta y como consecuencia el contribuyente estaría emitiendo una factura sin previa autorización de la entidad fiscalizadora.

IV. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA

A) La Superintendencia de Administración Tributaria -postulante- ratificó los argumentos que expuso en el escrito de apelación. Solicitó que se otorgue amparo.

B) La Procuraduría General de la Nación -tercera interesada- expresó que la autoridad recurrida no realizó un debido razonamiento, vulnerando los derechos constitucionales denunciados por la postulante, toda vez que, confunde los fines y fundamento impugnativo de los procesos sancionatorios administrativos. Pidió que el recurso sea declarado con lugar y, por ende, se revoque el fallo de primer grado.

C) El Ministerio Público indicó que la autoridad reprochada realizó la debida confrontación y análisis del acto reclamado, por lo que no se demuestra agravio alguno. Requirió que la garantía promovida sea denegada. **D) La autoridad reprochada y Francisco Javier Zapet Santizo, -tercero interesado-** no alegaron.

CONSIDERANDO

-I-

No es procedente otorgar amparo cuando se establece que el acto recurrido no carece de fundamentación ni es producto de irreflexión, sino contiene el criterio que a juicio del órgano jurisdiccional se encuentra apegado a derecho, esto de conformidad con la labor intelectual que realiza en el legítimo ejercicio de sus facultades legales, lo que no puede ocasionar agravio alguno.

-II-

La Superintendencia de Administración Tributaria acude en amparo contra el Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera del departamento de Guatemala y señaló como lesiva la resolución que declaró sin



lugar el recurso de apelación interpuesto contra el pronunciamiento que denegó la solicitud de cierre temporal del establecimiento comercial denominado Distribuidora de Materiales Javi, propiedad del contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo, solicitada por la entidad fiscalizadora. La accionante considera que aquel acto es violatorio a los derechos de defensa y tutela judicial efectiva, así como a los principios del debido proceso y legalidad, por las razones indicadas en el apartado correspondiente de este fallo.

El Tribunal *a quo* denegó la protección requerida al estimar que la autoridad impugnada fundamentó y motivó debidamente el acto reclamado. La Superintendencia de Administración Tributaria impugnó tal decisión, motivo por el cual esta Corte conoce en alzada.

En el caso objeto de estudio, esta Corte advierte que la postulante denuncia -entre otras cuestiones- la falta de fundamentación del acto reclamado, situación que, por referirse a la observancia de los derechos de defensa y al debido proceso, resulta verificable en amparo a efecto de constatar si la autoridad impugnada ha actuado o no de manera arbitraria, es decir, si con su resolución ha lesionado los derechos antes mencionados, reconocidos y garantizados por el ordenamiento constitucional.

En ese sentido, para determinar si existió vulneración a los derechos fundamentales de la amparista, deviene imperante analizar las consideraciones formuladas por el órgano judicial impugnado, en el fallo señalado como agravante.

De esa cuenta, el Juzgado de Primera Instancia Penal, en materia Tributaria y Aduanera del departamento de Guatemala, se fundamentó en que: "(...). *tal como*

lo preceptúa la normativa especial Decreto 6-91 del Congreso de la República de



Guatemala, es el Juzgador (a) quien determina la sanción a imponer, que el juzgador a solicitud del sancionado, puede reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa, o bien lo que considere conforme a derecho, pues única y exclusivamente le corresponde a los Órganos Jurisdiccionales en su respectiva materia. También el artículo 5 del Código Tributario establece: Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. Por lo que al hacer un análisis del escrito que contiene el Recurso de Apelación, se llega a establecer que la apelante, a pesar de su alocución y la justificación del motivo de su inconformidad en cuanto a la resolución impugnada mediante el recurso idóneo, no le asiste la razón jurídica siendo motivo suficiente por el cual el auto apelado debe ser revocado, se puede corroborar que en los documentos que presenta el contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo, donde consta la autorización de facturas de fecha veintiuno de agosto de dos mil quince, con una vigencia de dos años, atendiendo a lo considerado se evidencia que las siete facturas extendidas por el establecimiento Distribuidora de Materiales Javi, propiedad del contribuyente Francisco Javier Zapet Santizo, si fueron autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, más no se encontraban vigentes, siendo esto un requisito formal, dicho procedimiento a seguir se encuentra establecido en el artículo 94 en su numeral 8 del Código Tributaria, por lo que no se puede dar por aprobada la pretensión de la Superintendencia de Administración Tributaria...”



Atendiendo a la transcripción que precede, este Tribunal colige que la autoridad reprochada si cumplió con efectuar el debido razonamiento –de la impugnación sometida a su conocimiento- lo que deriva en una adecuada conclusión. Lo anterior al determinar que los documentos que presentó el contribuyente donde constan las facturas que fueron autorizadas por la entidad fiscalizadora, ya no se encontraban vigentes, por lo que estimó, en el uso de sus facultades, que tal situación era un incumplimiento de un requisito formal, que no encuadra con lo dispuesto en el artículo 85, numeral 2 del Código Tributario, que conlleve la posibilidad de imponer cierre temporal de establecimiento y, por el contrario, consideró que eran situaciones propias de un incumplimiento de deberes formales, con fundamento en lo establecido en el artículo 94, numeral 8 del Código Tributario.

Por lo indicado, esta Corte concluye que la autoridad impugnada, al dictar la resolución que constituye el acto reclamado, lo hizo en ejercicio de las facultades que le confiere la ley de la materia; de esa cuenta, no se ha causado ningún agravio ni lesión a los derechos constitucionales del postulante que ameriten ser reparados por medio de la protección solicitada. Además, resulta inviable que por su conducto se realice nuevo examen, porque no es el amparo la vía adecuada para resolver asuntos de cognición que corresponden a la jurisdicción ordinaria, por ello, no es procedente considerar agravante el mero hecho de que lo resuelto sea contrario a los intereses del solicitante, por lo cual la garantía promovida deviene notoriamente improcedente y debido a que el Tribunal *a quo* resolvió en el mismo sentido, procede confirmar la sentencia apelada.

LEYES APLICABLES

Artículos citados y 265, 268, 272 literal c), de la Constitución Política de la



República de Guatemala; 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 8º, 42, 44, 46, 47, 57, 60, 61, 62, 63, 64, 66, 67, 149, 163, literal c), 185, 186 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y 36 del Acuerdo 1-2013 de la Corte de Constitucionalidad.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con fundamento en lo considerado y leyes citadas, declara: **I. Sin lugar** el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia de Administración Tributaria; como consecuencia, se confirma el fallo venido en grado. **II.** Notifíquese y con certificación de lo resuelto, devuélvanse los antecedentes.



CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD

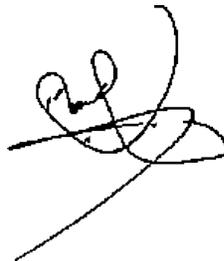
REPÚBLICA DE GUATEMALA, C.A.



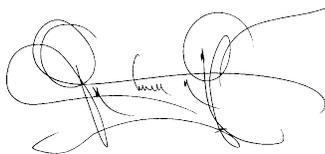
Firmado digitalmente
por BONERGE
AMILCAR MEJIA
ORELLANA Fecha:
17/07/2019 11:36:53 a.
m. Razón: Aprobado
Ubicación: Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por GLORIA PATRICIA
PORRAS ESCOBAR
Fecha: 17/07/2019
11:37:29 a. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por NEFTALY
ALDANA HERRERA
Fecha: 17/07/2019
11:37:59 a. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por JOSE FRANCISCO
DE MATA VELA
Fecha: 17/07/2019
11:38:25 a. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por DINA JOSEFINA
OCHOA ESCRIBA
Fecha: 17/07/2019
11:38:56 a. m. Razón:
Aprobado Ubicación:
Corte de
Constitucionalidad



Firmado digitalmente
por DEIFILIA
BAPTISTINA ESPAÑA
BARRIOS Fecha:
17/07/2019 11:42:45 a.
m. Razón: Aprobado
Ubicación: Corte de
Constitucionalidad

