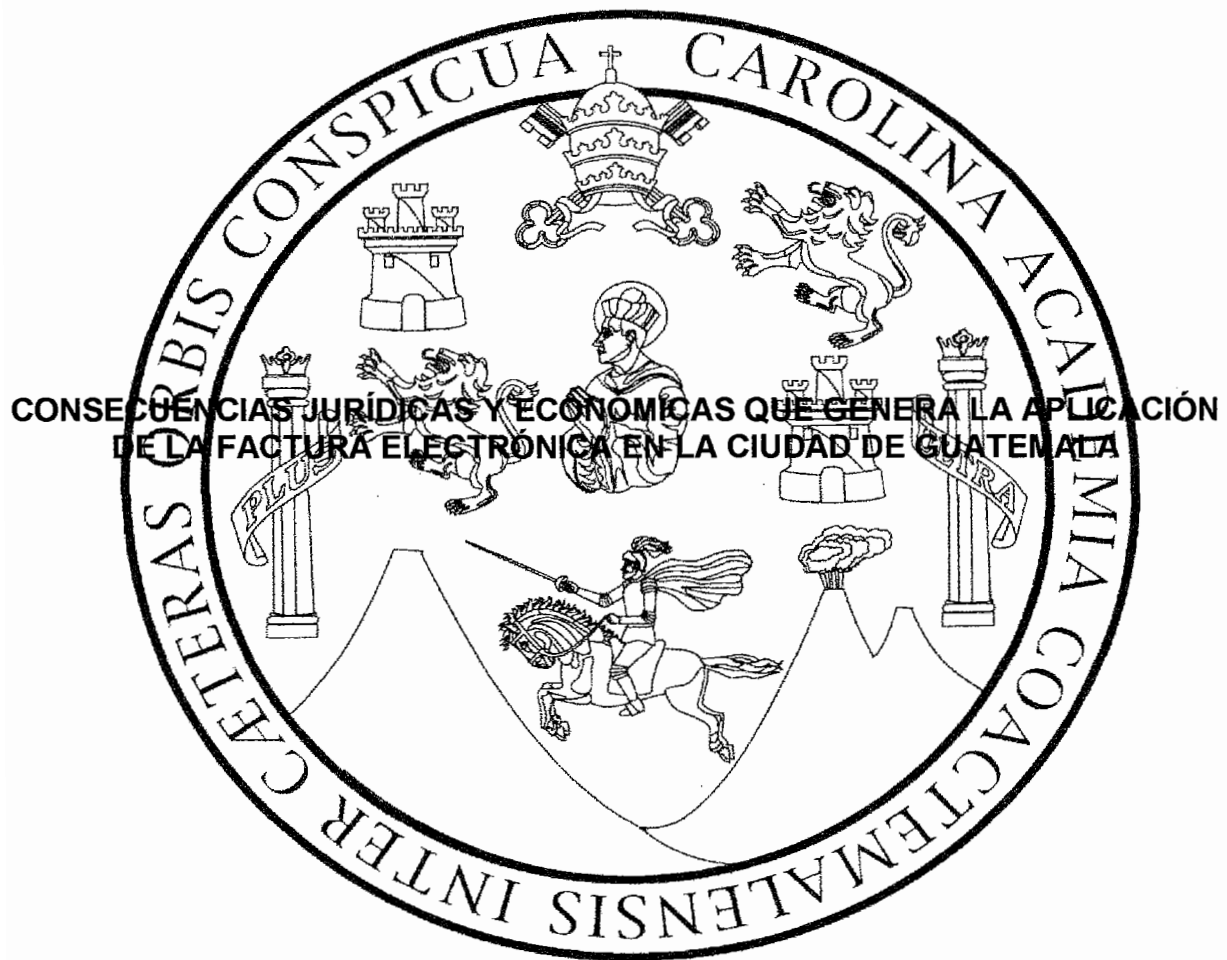


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**ENRIQUE HERNAN ROMERO HERNÁNDEZ**

**GUATEMALA, MAYO DE 2014**

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

**CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y ECONÓMICAS QUE GENERA LA APLICACIÓN  
DE LA FACTURA ELECTRÓNICA EN LA CIUDAD DE GUATEMALA**



Guatemala, mayo de 2014.

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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana  
VOCAL I: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi  
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez  
VOCAL III: Lic. Luís Fernando López Díaz  
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Álvarez  
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario  
SECRETARIO: Lic. Luís Fernando López Díaz

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

*Licda. Yovana Ester López Salguero*  
*Abogada y Notaria*



Guatemala, 12 de agosto de 2013.

Dr. Bonerge Amílcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho



De mi Consideración:

Por este medio tengo el agrado de dirigirme a usted, con el objeto de hacer de su conocimiento, que en virtud de la resolución de fecha nueve de julio del año dos mil trece, emitida por la UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, en la cual se me nombró como Asesor del trabajo de Tesis del Bachiller ENRIQUE HERNAN ROMERO HERNÁNDEZ intitulado: **“CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y ECONÓMICAS QUE GENERA LA APLICACIÓN DE LA FACTURA ELECTRÓNICA EN LA CIUDAD DE GUATEMALA”**, Declaro expresamente que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley, por lo cual procedo hacer las consideraciones siguientes en estricta observancia y bajo la directriz del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público:

- I. La tesis tiene de principio a fin un contenido científico y técnico, por lo que concluyo que éste es novedoso científicamente, ya que se comprende un tema crítico que se encuentra en el diario vivir ya que la introducción de la factura electrónica a la sociedad guatemalteca es cambio necesario y tecnológico.
- II. Al darle lectura a este trabajo de tesis, se percibe que la metodología de investigación que se utilizó fue la de recopilación de datos, que permitió la producción de conocimiento y la obtención de criterios válidos, la forma histórica para evidenciar las consecuencias jurídicas y económicas genera la aplicación de la factura electrónica, así como el método utilizado fue el método deductivo-inductivo.
- III. En cuanto a la redacción que se utilizó en el desarrollo de esta tesis, considero ha sido la correcta en virtud de que siempre se observó la misma línea, guardando correlación en todo momento entre cada capítulo y se empleó lenguaje eminentemente técnico.
- IV. A mi consideración existe un aporte efectivo ya que con esta investigación de tesis se colabora con las pequeñas, medias y grandes empresas asimismo con la Superintendencia de Administración Tributaria ya que dan seguridad y certeza

*Sector 2 lote 7 zona 7 de Mixco Condominio Valle Magnolia 2 casa No 7*

*Teléfono: 58017952*

*Email: yovana2775@yahoo.com*

*Licda. Yovana Ester López Salguero*  
*Abogada y Notaria*

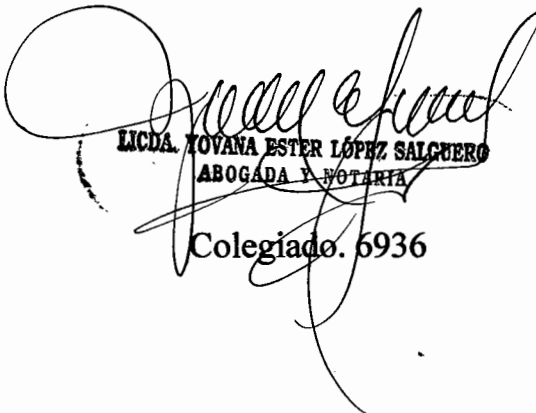


al momento de emitir los impuestos y una reducción de gastos, en la elaboración de las mismas, por lo que representa un valioso aporte.

- V. Al leer y analizar cada una de las conclusiones y recomendaciones que el sustentante ha realizado, me percato que ha seguido la concatenación que debe existir entre cada conclusión con su respectiva recomendación, observando que utilizó el vocabulario correcto y concreto generando un aporte a dicha investigación.
- VI. El apartado de la bibliografía me parece muy completo, en virtud de que se utilizo diferentes fuentes, tanto nacionales como extranjeras así también de carácter electrónicas, por lo que hace que la presente tesis muestre fundamento en cada una de sus aseveraciones.

En atención a los numerales antes expuestos, a mi consideración el trabajo de investigación del bachiller ENRIQUE HERNAN ROMERO HERNÁNDEZ llena los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo ya identificado, por lo que habiendo observado cada uno de las revisiones y correcciones emitidas por mi persona, emito **DICTAMEN FAVORABLE DEL PRESENTE TRABAJO DE TESIS.**

Sin otro particular me es grato suscribirme de usted, deferentemente:

  
LICDA. YOVANA ESTER LÓPEZ SALGUERO  
ABOGADA Y NOTARIA  
Colegiado. 6936

*Sector 2 lote 7 zona 7 de Mixco Condominio Villa Magnolia 2 casa No 7*

*Teléfono: 58017952*

*Email: yovana2775@yahoo.com*



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 17 de marzo de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ENRIQUE HERNAN ROMERO HERNÁNDEZ, titulado CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y ECONÓMICAS QUE GENERA LA APLICACIÓN DE LA FACTURA ELECTRÓNICA EN LA CIUDAD DE GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.





## DEDICATORIA

- A JESÚS SACRAMENTADO Y LA VIRGEN MARÍA:** Gracias por su inmensa misericordia, amor infinito y bendiciones, que han derramado sobre mí y mi familia, y por su gracia he llegado a cumplir con mi meta trazada.
- A MIS PADRES:** *Rubén Romero Corado (+) y Valentina Hernández Corado*, por haberme inculcado los valores y principios para mi formación, así como el apoyo incondicional
- A MI HERMANO:** (+)Juan José, por su insistencia y consejos para concluir esta meta
- A MI ESPOSA:** Blanqui, muy especialmente por su cooperación, apoyo y comprensión durante todo el tiempo
- A MIS HIJOS:** Ludwing, Jhonatan y Luis Rubén, porque ellos han sido mi inspiración y mi norte para seguir adelante
- A MI ASESORA :** Licda. Yovana Ester López Salguero, por sus consejos y apoyo durante la elaboración de la presente tesis
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala y la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitirme ser parte de la gente productiva de este hermoso país.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario .....	1
1.1. Antecedentes del derecho de tributario en Guatemala.....	1
1.2. Definición de derecho tributario.....	11
1.3. Ramas del derecho tributario.....	13
1.4. Contenido de derecho tributario .....	15
1.5. Fuentes del derecho tributario .....	15
1.5.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	16
1.5.2. Tratados internacionales.....	17
1.5.3. La ley .....	18
1.6. Interpretación de las leyes tributarias .....	19
1.6.1. Modelos de interpretación .....	22
1.6.2. Clases de interpretación .....	23
1.6.2.1. Interpretación subjetiva .....	23
1.6.2.2. Interpretación objetiva.....	24

### CAPÍTULO II

2. Actividad financiera del Estado .....	27
2.1. Defición de la actividad financiera del Estado .....	27
2.2. Naturaleza jurídica .....	31
2.3. Características de la actividad financiera.....	34





	<b>Pág.</b>
2.4. Fines de la actividad financiera del Estado .....	36
2.5. Disciplinas que estudian la actividad financiera .....	38
2.6. Recaudación y obtención de recursos .....	39
2.7. Tributos .....	41
2.7.1. Origen de los tributos .....	42
2.7.2. Finalidad de los tributos .....	46
2.7.3. Principios constitucionales de la tributación .....	47
2.7.4. Clasificación de los tributos .....	49
2.7.5. Poder tributario del Estado .....	51
2.8. Suprintendencia de Administración Tributaria .....	52

### **CAPÍTULO III**

3. Factura electrónica .....	57
3.1. Antecedentes de la factura electrónica .....	60
3.2. Aspectos generales .....	64
3.3. Ventajas de la factura electrónica .....	66
3.4. Aplicación de la factura electrónica en Guatemala .....	67
3.5. Comercio electrónico .....	68
3.6. Legislación comparada .....	71

### **CAPÍTULO IV**

4. Estudio de las consecuencias económicas y jurídicas que genera la aplicación de la factura electrónica en la sociedad guatemalteca en la ciudad capital .....	79
4.1. Consecuencias económicas .....	82
4.2. Consecuencias jurídicas .....	85



	<b>Pág.</b>
<b>CONCLUSIONES</b> .....	89
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	91
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	91

C

C



## INTRODUCCIÓN

En la última década, la globalización y la tecnología han tomado una gran importancia, dentro de los cuales destaca, el uso de medios electrónicos para realizar el comercio electrónico, lo que le da un nuevo enfoque al área del derecho, específicamente el derecho tributario que se ha tenido que ir innovando viendo las necesidades, debido al avance de la tecnología, Guatemala no se ha quedado atrás, la Superintendencia de Administración Tributaria, con el paso de los años ha ido modernizando los sistemas tradicionales de tributación, muestra de estos cambios se destaca la factura electrónica, la cual entró en vigencia por medio del acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria número 24-2007, Régimen Optativo Factura electrónica, esto abre un camino más seguro a la celebración de actos y contratos, envió de documentación y comercio por vía electrónica, constituyendo un significativo respaldo e impulso a esas transacciones.

El objetivo general de este estudio es identificar cuáles son las consecuencias que genera la aplicación de la factura electrónica en el marco jurídico y macroeconómico de Guatemala. Asimismo, como objetivos específicos, se encuentra definir cuáles son las causas que genera la aplicación de la factura electrónica en la sociedad, determinar las consecuencias que generan la aplicación de la factura electrónica en el marco jurídico de Guatemala y establecer las consecuencias que generan la aplicación de la factura electrónica en el marco macroeconómico de Guatemala.

Cabe destacar la importancia que surge de conocer cuáles son las consecuencias jurídicas y económicas que genera la factura electrónica, ya que Guatemala es el primer país en Centroamérica y el cuarto a nivel latinoamericano de contar con disposiciones legales para la utilización de la factura electrónica y buscar de esta manera que poco a poco se desplace la factura impresa en papel, puesto que en un futuro inmediato si dichas repercusiones de la aplicación son buenas que ya no sea una alternativa sino una realidad a nivel nacional, razón por la cual se hace necesario



el fortalecimiento de políticas públicas en materia tributaria con el fin de modernizar al derecho tributario.

El contenido se ha dividido en cuatro capítulos; en el capítulo I, se describen los antecedentes del derecho de tributario en Guatemala, con el fin de establecer de cómo surge la tributación y como se maneja en la legislación guatemalteca; en el capítulo II, se desarrollan todo lo concerniente a la actividad financiera del estado, los tributos y la Superintendencia de administración Tributaria; en el capítulo III se desarrolla todo lo relativo a la factura electrónica y el modo de su aplicación; en el capítulo IV y el más importante de la investigación puesto que en ella se realiza un análisis de las consecuencias jurídicas y económicas que genera la aplicación de la factura electrónica en la sociedad guatemalteca.

La técnica empleada fue la investigación bibliográfica, misma que se extendió a fuentes como las doctrinarias, legales y jurisprudenciales así como también derecho comparado con el fin de coadyuvar a la investigación y los métodos utilizados para la presente investigación fue deductivo y descriptivo.

Sirva al Estado de Guatemala, esta investigación específicamente a la Superintendencia de Administración Tributaria ya que en ella describen la existencia de las consecuencias que han generado la utilización de la factura electrónica en el ámbito jurídico y macro económico de Guatemala.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

El derecho tributario es una rama jurídica relativamente nueva, de reciente creación por lo que se vio obligado a acudir a otras ramas del derecho para tomar de ella determinados términos, sin embargo poco a poco ha ido formando su propia terminología y así encontrar términos propios como los siguientes: sujeto activo y sujeto pasivo del tributo; contribuyente, agente retenedor, exención o exoneración, objeto o base del tributo, responsabilidad objetiva, relación jurídica tributaria, defraudación tributaria, impuestos, tasas, contribuciones especiales, impuesto directo o indirecto, real o personal, específico ad-valorem; debito o crédito fiscal, mercancías, servicios personales o no personales, valor agregado a la venta, impuesto sobre la renta, paraísos tributarios, etcétera, términos con los cuales se establecen en el derecho tributario.

#### 1.1. Antecedentes del derecho tributario en Guatemala

El origen del tributo se remonta a los tiempos pretéritos, la cual implicaba la sumisión y humillación, dado que era pagado por los derrotados a los vencedores de las contiendas bélicas. De ahí en adelante los investigadores siguieron su rastro aproximado a lo largo de la historia.



Cosa distinta sucede con el derecho tributario porque, si bien se encuentran algunos aparentes antecedentes a partir de 1300, carecen de interés por reflejar una concepción autoritaria alejada de la que se estudia en el presente.

El nacimiento del derecho tributario como auténtica disciplina jurídica se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana de 1919. Este instrumento desencadenó un proceso de elaboración doctrinal de esta disciplina, tanto por los abundantes problemas teóricos con implicancia práctica que el texto planteó, como por su influencia en la jurisprudencia y legislación comparada. Aún en estos tiempos, en su última versión de 1977, despierta el interés de investigadores y sigue provocando debates sobre su interpretación.

Los tratadistas de derecho tributario han utilizado varios términos para designar a dicha rama científica y así hace notar Giuliani Founrouge que los alemanes prefieren la expresión derecho impositivo mientras los franceses se refieren al derecho fiscal y que tanto la doctrina italiana la española y la mayoría de latinoamericanas usan la denominación de derecho tributario, agregando dicho autor que “probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario, por su carácter genérico pero



que no encuentran inconveniente en continuar utilizando el termino derecho fiscal, por estar en nuestra costumbre”<sup>1</sup>.

No cabe duda que el término tributario es más preciso que el vocablo fiscal, ya que la actuación de fisco no se refiere solo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios si no se relaciona con un campo más amplio e los recursos del Estado, como en su patrimonio general. Sin embargo y dado que el uso común y la costumbre mantiene tal nombre, todavía se encuentran tratadistas que sostiene el criterio que las expresiones derecho fiscal y derecho tributario, pueden utilizarse con análogo significado, desechando definitivamente el término derecho impositivo, por obsoleto y por estimar que en la época contemporánea ya no se trata de la sola imposición del poder estatal sino que debe tomarse en consideración el aspecto colaboración de los contribuyentes.

En América latina, en la doctrina e instituciones dedicadas a su estudio, como el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, así como en la legislación, predomina la terminología de derecho tributario, al extremo que en el año de 1967 se elaboró un modelo de código tributario para América Latina por los profesores Rubens Gómez de Souza, Ramón Valdez Costa y Giuliani Founrouge patrocinado por instituciones internacionales como: “La organización de Estados americanos y el Banco

---

<sup>1</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**, Pág. 98.



Internacional de Desarrollo OEA-BID- y existen códigos tributarios en países como Bolivia, Costa Rica, Chile, Perú, Uruguay, Venezuela quienes los promulgaron entre los años de 1966 y 1982 siendo posiblemente uno de los últimos códigos tributarios promulgados en Guatemala el 9 de enero de 1991<sup>2</sup>.

El derecho tributario guatemalteco, dio un gran avance el 11 de julio de 1983 cuando se promulgaron los decretos que suprimieron 13 impuestos y tasas y se creaba el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con una tasa del 10%. Otras medidas fueron la derogación del impuesto del timbre siendo además modificado el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto sobre las Exportaciones Agropecuarias. Las medidas entraron en vigencia del 1 de agosto de aquel año, pero pocos días después sufriría modificaciones la Ley del IVA.

Como se ha dicho, la introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) constituyó la mayor novedad en la vida tributaria nacional. La Ley respectiva introdujo la figura del crédito fiscal y fijó la liquidación del impuesto de manera mensual. Se estimaba que con sistemas administrativos similares a los empleados en América Latina, la tasa del 10% podía recaudar impuestos por un monto equivalente a la mitad de la tasa, esto es 5% del producto interno bruto (PIB). La Ley estableció una lista de 158 Artículos exentos,

---

<sup>2</sup>Giuliani Fonrouge, Carlos, Rubens Gómez de Souza y Ramón Valdez Costa. **Modelo de código tributario**. Pág. 146.



que incluyó productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, útiles escolares, derivados del petróleo y herramientas manuales. Entre los servicios no personales exentos estaba el transporte terrestre, la enseñanza privada, las actividades financieras, el arrendamiento de la vivienda, las actividades de exportación y el hospedaje hasta finales de 1984.

El nuevo gobierno elegido en 1986 fue ciertamente un hito en la historia del país: después de casi dos décadas de regímenes militares un civil se hacía cargo de la presidencia. En un país convulsionado y desgastado por más de veinte años de conflicto armado y agobiado por la crisis económica y fiscal, un presidente civil era una buena noticia. El gobierno tenía ante sí tareas de índole diversa: “la necesidad imperativa de mejorar las condiciones económicas y financieras; solucionar el conflicto armado por una vía política, no militar; encontrar el equilibrio que le permitiera al régimen el manejo efectivo del poder y definir, en consecuencia, el papel del ejército en la vida democrática, y por último pero no por eso menos importante, tomar en cuenta la opinión del sector privado y de las nacientes organizaciones sociales en la solución de la compleja problemática nacional”<sup>3</sup>.

La depresión económica, “caracterizada por un sistemático descenso del producto interno por habitante, fuertes tensiones inflacionarias, desequilibrios de balance de

---

<sup>3</sup> Villagrán, Francisco. **Biografía política de Guatemala. Años de guerra y años de paz.** Pág. 305.



pagos, debilitamiento de las finanzas públicas y deterioro de las condiciones de empleo”<sup>4</sup>. Esto se destacó en los primeros años de la década de los ochenta y era el cuadro al que se enfrentaba el nuevo gobierno, por lo cual el gobierno impulsó un paquete tributario el cual estaba compuesto por los siguientes proyectos de ley, que reformaban o introducían nuevos gravámenes: 1) impuesto sobre la renta, 2) impuesto al valor agregado, 3) impuesto selectivo al consumo, 4) impuesto sobre inmuebles, 5) tasa extraordinaria por servicios aduaneros, 6) impuesto sobre utilidades de la banca, 7) fomento avícola, 8) circulación de vehículos, y 9) papel sellado y timbres fiscales. El Congreso de la República de Guatemala finalmente conoció y discutió solamente siete, dejando fuera el impuesto selectivo al consumo y la tasa extraordinaria por servicios aduaneros, que habían sido criticados duramente por el sector privado.

Durante el primer gobierno civil elegido dentro de un nuevo régimen democrático se pueden identificar una serie de hechos que marcaron la política tributaria futura de Guatemala. Primero, quedaron claramente en evidencia las restricciones constitucionales a la labor legislativa en materia tributaria, que en la práctica permitieron mantener el poder de veto de las elites económicas en el ámbito de los impuestos a pesar de la transición política hacia un régimen que abría espacios de participación para otros actores. La carga tributaria se recuperó, impulsada originalmente por el dinamismo de la economía y luego por la reforma que llevó a cabo el gobierno de turno. Sin embargo, la confrontación y los recursos de

---

<sup>4</sup> Villagrán, Francisco. **Ob. Cit.** Pág.303.



inconstitucionalidad erosionaron seriamente los efectos potenciales de la reforma, con lo cual la carga tributaria pasó de más de 8% en 1988 a menos del 7% en 1990.

En segundo término, y a pesar de una erosión parcial, el Impuesto al Valor Agregado se consolidó como el principal impuesto del país. La reforma de 1987 incrementó el número de entidades y bienes exentos, lo cual redujo el potencial recaudador del IVA, pero sin que la erosión fuera muy seria.

Probablemente redujo su incidencia regresiva. En tercer lugar, el impuesto sobre la renta continuó siendo un impuesto relativamente secundario cuya reforma fue revertida. Quedó demostrado su potencial recaudador pero también su fragilidad política, ahora asociada a las restricciones impuestas por la nueva Constitución Política de la República de Guatemala.

El área fiscal de 1992 fue presa de acciones coyunturales de atención a la crisis financiera acumulada en el gobierno. La visión oficial del presidente Serrano respecto al tema fiscal fue conocida hasta noviembre de 1991 al proponer una reorientación de la política en procura de un desenvolvimiento sano de las finanzas públicas, de un control de déficit del Estado y de una mejora en la presentación de los servicios públicos, en el mantenimiento y ampliación de la infraestructura económica y social, en

el cumplimiento de las obligaciones financieras internas y externas, así como en la administración pública.

Además estableció como objetivos básicos de la política fiscal para el corto y mediano plazo la reducción del déficit fiscal; el fomento de una asignación eficiente de los recursos, mediante la modificación del destino del gasto en beneficio del gasto social recurrente y de la inversión en infraestructura económica y social; contribuir al aumento de la productividad de las inversiones privadas, por medio de la ampliación y mejoramiento de la infraestructura básica; promover una distribución equitativa del crecimiento económico.

La crisis institucional provocada por el autogolpe del expresidente Jorge Serrano Elías, en mayo de 1993, con el apoyo de un sector del ejército, el autogolpe pretendió la disolución del Congreso de la República de Guatemala y la Corte Suprema de Justicia, la derogación de varios derechos civiles incluidos en la Construcción Política de la República de Guatemala y la convocatoria a elecciones para un nuevo Congreso. La crisis duró diez días, después de la cual ascendió a la presidencia el ex procurador de los derechos humanos, Ramiro de León Carpio. "A finales de 1993, aún en el ejercicio del cargo de ministro de finanzas Richard Aitkenhead, el gobierno ante la imposibilidad de honrar los compromisos adquiridos promueve nuevas negociaciones con el FMI suscribiendo un nuevo acuerdo sombra que además de incluir las mismas

condicionalidades del acuerdo stand by firmado en 1992, acepta considerar el incremento del IVA al 10% en 1994. Este acuerdo no dio lugar a ningún financiamiento sino más bien era un certificado de buena conducta ante la comunidad financiera internacional”<sup>5</sup>.

Los principales agregados de la reforma tributaria anunciados por la ministra de finanzas, en 1994 fueron los siguientes: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto único sobre inmuebles, bebidas alcohólicas, destiladas y otras, circulación de vehículos terrestres, aéreos y marítimos, reformas al código penal.

“El Pacto Fiscal suscrito en 1994, constituye un acuerdo social amplio y representativo de los derechos y obligaciones de los guatemaltecos frente al Estado, con una visión de país que se desea alcanzar, fundamento en los compromisos enmarcados dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala y de los acuerdos de paz en relación con los temas de la política fiscal que comprenden balance fiscal, ingresos del estado, administración tributaria, gasto público, deuda pública, gestión del patrimonio público y descentralización fiscal”<sup>6</sup>. Como resultado del pacto fiscal y del proceso de concertaciones que se derivó del mismo, se acordó con los sectores empresarial, colectivo social, comisión de acompañamiento e invitados para el acuerdo político para

---

<sup>5</sup> Valdez, Fernando y Mayra Palencia. **Los dominios del poder: la encrucijada tributaria**. Pág. 265.

<sup>6</sup> **Ibid.** Pág. 266.



el financiamiento de la paz, el desarrollo y la democracia, suscrito el 20 de junio del año 2000, en el que se acordó la modificación de tarifas de impuestos, como el impuesto al valor agregado que se propone incrementar del 10% al 12% para cumplir con la asignación suficiente de recursos, a efecto que el Estado pueda financiar la inversión social y dar cumplimiento a los Acuerdos de Paz y el pacto fiscal.

Entre 1996 y el 2006 hubo un aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz (12% en el texto, 13.2% si se considera el nuevo cálculo de las cuentas nacionales). De 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó, mientras que en el 2004 y 2005 se redujo levemente. En el año 2006 se recuperó la carga tributaria, alcanzando el 11.8%.

En ese período continuó consolidándose el IVA como la fuente de ingresos más importante. A ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la aprobación de la ley **anti-evasión** del 2006 que, por medio del sistema de retenciones, fortaleció la recaudación del Impuesto al Valor Agregado e, indirectamente, del Impuesto Sobre la Renta.

## 1.2. Definición de derecho tributario

Es difícil definir el derecho tributario porque todavía existen dificultades para deslindar totalmente del derecho administrativo al derecho financiero y de este al derecho tributario, tales dificultades se encuentran al analizar criterios que han sostenido diferentes tratadistas que se han ocupado de sus estudio y así es que Giannini al elaborar el concepto de derecho tributario lo incluye como una parte del derecho administrativo al sostener “el derecho tributario lo comprende las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos que análisis las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos”<sup>7</sup>.

Por su parte el profesor Carlos Giuliani Founrouge lo incluye como una rama del derecho financiero y lo identifica con el derecho fiscal al exponer: “derecho tributario o derecho fiscal, es la rama de derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico del las tributaciones, en sus diversas manifestaciones como actividad del estado, en las relaciones de este con los particulares y en la que se susciten entre estos últimos”<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Giannini, A. **Instituciones de derecho tributario**. Pág. 98.

<sup>8</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 100.

Asimismo Gabino Fraga, por su parte únicamente lo incluye dentro de derecho financiero, al manifestar que: “derecho tributario es la rama del derecho financiero que estudia los principios instituciones jurídicas y normas que regula la actividad del estado y demás entes en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para legarlos al estado”<sup>9</sup>.

Entre los tratadistas que se refieren y definen específicamente a nuestra rama jurídica de estudio, tendiéndola como autónoma se encuentran:

a) el profesor Sergio Francisco de la Garza reconociendo la autonomía del derecho tributario, formula una definición descriptiva al exponer: “derecho tributario entendemos el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos; esto es impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir a las sanciones establecidas por la violación”<sup>10</sup>.

b) De la Garza sostiene: “Derecho tributario es aquella rama del derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites

---

<sup>9</sup> Fraga, Gabino. **Derecho administrativo**. Pág. 49.

<sup>10</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 100.



negativos a la libertad de los particulares, conexos de un impuesto, con una tasa o con un monopolio establecido por el estado por fin de lucro”<sup>11</sup>.

c) Jaime Ross, citando a De la Garza manifiesta: “derecho tributario es la rama del derecho público que trata de las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria”<sup>12</sup>

Finalmente se podría decir que el derecho tributario es la rama del derecho público que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislaciones que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.

### 1.3. Ramas del derecho tributario

**El derecho constitucional tributario**, estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario. También se ocupa de la delimitación y coordinación de poderes tributarios entre las distintas esferas estatales en los países con régimen federal de gobierno.

---

<sup>11</sup> **Ibid.** Pág.101.

<sup>12</sup> Ross, Jaime. **Derecho tributario sustantivo.** Pág.102.

**El derecho tributario material**, contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y cómo se extingue esa obligación; examina también cuáles son sus diferentes elementos.

**El derecho tributario formal**, estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos; analiza especialmente la determinación del tributo, así como la fiscalización de los contribuyentes y las tareas investigatorias de tipo policial, necesarias en muchos casos para detectar a los evasores ocultos.

**El derecho procesal tributario**, contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado.

**El derecho penal tributario**, regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones fiscales y sus sanciones.

**El derecho internacional tributario**, estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, para evitar problemas de doble imposición y coordinar métodos que eviten la evasión internacional hoy en día mediante los precios de transferencia, el uso abusivo de los tratados, la utilización de los paraísos fiscales y otras modalidades cada vez más sofisticadas de evasión en el orden internacional.

#### **1.4. Contenido de derecho tributario**

Contemplado el contenido del derecho tributario en general y en forma panorámica, se observa que comprende dos grandes partes: la primera, parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y la segunda o parte especial, que contiene las disposiciones específicas de los distintos gravámenes que integran un régimen tributario.

#### **1.5. Fuentes del derecho tributario**

Son fuentes del derecho tributario las normas que regulan la actividad financiera del Estado, de su actividad tributaria, son normas generadoras o de creación, puede ser también origen de otra norma, en el derecho tributario al igual que sucede con el conjunto del ordenamiento jurídico público la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a

los modos de creación del derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre, el régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación y es el siguiente: la Constitución Política de la República de Guatemala, los tratados internacionales, la ley, leyes delegadas y decretos leyes y los reglamentos.

### **1.5.1. Constitución Política de la República de Guatemala**

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala, está como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala ésta es inconstitucional, porque contradice la ley fundamental de la nación, en la que se encuentran regulados los principios inherentes a la persona humana, la Constitución Política de la República de Guatemala instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales de la tributación como lo son el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad; los que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, ya que de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución Política de la República de Guatemala.



### 1.5.2. Tratados internacionales

Por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala; la primer fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, este es una posición aceptada generalmente por la doctrina aunque existe una corriente que sostiene que la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional, en cuanto a si los tratados y convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, según establece la legislación guatemalteca, es que en materia de derechos humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y que la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en las que con mayor frecuencia son violentados estos derechos; como una garantía a toda la población y por lo tanto aplicable a la materia tributaria el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “en materia de derechos humanos, los tratados y convenios ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”; el Artículo le da jerarquía superior de la que tiene el derecho interno a los tratados y convenios internacionales ratificados por Guatemala, y en materia tributaria, existe conexión con las violaciones a los derechos humanos, en el campo de la tributación, para que se cumplan los principios del derecho tributario como son capacidad de pago, equidad, y justicia o igualdad tributaria, no confiscación, los convenios firmados por Guatemala tienen preeminencia sobre el derecho interno, se recomienda analizar también el Artículo 44 de la Carta Maga, por lo anterior los

tratados y convenios internacionales en derechos humanos son fuente del derecho tributario, ya que garantizan que se cumpla con la protección al contribuyente.

El convenio internacional más importante suscrito por Guatemala, es sin duda el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), el cual es un convenio centroamericano de integración económica, que contiene las normas que regulan el procedimiento administrativo aduanero en el área centroamericana.

### **1.5.3. La ley**

Fuente inmediata del derecho; tienen un papel central en el derecho tributario por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República puede decretar una norma tributaria así como las bases de la recaudación, por lo que podemos afirmar que ley tributaria, es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que ordena todo el sistema tributario de la nación pero la ley no debe vulnerar nuestra Carta Magna.

## 1.6. Interpretación de las leyes tributarias

La interpretación es una labor esencial y continua, ya sea que se desenvuelva en la actividad jurisdiccional, administrativa o como simple postulante. Es indudable que a cada instante surge la necesidad de determinar el alcance y contenido de las normas jurídicas de toda índole, independientemente de su grado de generalidad.

La interpretación de la ley presupone la existencia de una norma cuyo alcance, contenido y fin pretende determinarse con la mayor exactitud posible, para lograr una adecuada aplicación a un caso concreto o simplemente los actos futuros de aplicación. En consecuencia, el problema de la interpretación de la ley consiste en determinar que cosa quiso el legislador, que cosa dijo en una norma legal y delimitar aquellos casos que el legislador ha expresamente regulado con aquella disposición.

Interpretar una norma consiste en el procedimiento por medio del cual se intenta descubrir el sentido o significado de las palabras y expresiones que conforman la ley que se está interpretando, para descubrir, a que casos en concreto pretendió el legislador aplicar dicha norma, bajo que supuesto se debe aplicar y las consecuencias jurídicas que implica la realización de los supuestos previsto en ella.



En Guatemala el sistema de interpretación de las normas jurídicas, se encuentra regulado en el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, el cual dispone, “las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, método literal o gramatical, a su contexto, método contextual y de acuerdo con las disposiciones constitucionales, método constitucional. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, método integral, pero los pasajes oscuros de la misma se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: a) a la finalidad y al espíritu de la misma, método teleológico, b) a la historia fidedigna de su institución, método histórico, c) a las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas, método analógico, d) al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho”.

En materia de derecho tributario en Guatemala, se debe interpretar las normas tributarias utilizando los métodos, literal o gramatical, contextual, constitucional e integral. Pero siempre al realizar la interpretación de dichas normas se debe tomar en cuenta fundamentalmente el interés de las partes en armonía con la conveniencia de las partes.

En caso de que una norma tributaria este redactada de forma oscura y sea necesario aclarar su significado, el cual establece como se mencionó con anterioridad que en





caso de duda sobre la interpretación o alcance de la norma, se debe interpretar en el sentido más favorable a las partes.

El carácter general y abstracto de las normas jurídicas, sumado al hecho que el lenguaje escrito no siempre es claro, hacen necesario que se recurra a la interpretación para desentrañar el significado de la norma jurídica y facilitar su aplicación. La necesidad de interpretar las normas jurídicas se fundamenta en las razones siguientes:

- a) La ley no siempre define sobre los conceptos jurídicos, o bien lo hace de una manera incompleta e incluso a veces equívoca;
- b) El carácter general de las leyes hace necesario que tengan que ser interpretadas para su aplicación al caso concreto;
- c) La imprecisión del lenguaje natural que utilizan las normas jurídicas hace necesaria su interpretación para poderlas entender;
- d) Los preceptos jurídicos no son claros, pues, la propia doctrina contribuye a hacerlos más confusos, requiriendo por ello de interpretación.

### 1.6.1. Modelos de interpretación

Los modelos de interpretación jurídica pueden agruparse en la teoría objetiva y la teoría subjetiva.

#### La teoría subjetiva

Este modelo de interpretación es de carácter conservador, estático, pues considera que la interpretación de la norma jurídica persigue descubrir la voluntad o intención del legislador histórico que la formuló.

#### La teoría objetiva

Este modelo por el contrario busca descubrir la intención de la norma, “una vez construido el texto de la ley, se desgaja ésta del pensamiento del legislador para vivir una vida propia e independiente, vale decir, que se convierte en una entidad separada de su fuente directa y se subordina, esencialmente, al medio social y a sus transformaciones”<sup>13</sup>. En consecuencia, la ley puede cobrar un sentido diverso del que pensaron sus autores, inclusive, llegar a producir resultados no previsibles en la época de su promulgación.

---

<sup>13</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 4.

El conocimiento de las teorías sobre la interpretación resulta de gran importancia, pues, según la que adopte el intérprete, seleccionará también su método interpretativo.

## **1.6.2. Clases de interpretación**

Existen dos clases de interpretación aceptadas: Interpretación subjetiva e Interpretación Objetiva.

### **1.6.2.1. Interpretación subjetiva**

Esta clase de interpretación se determina por el sujeto que la realiza. Según este criterio, la interpretación puede ser: auténtica, jurisprudencial, doctrinaria y común.

**a. La interpretación auténtica,** es aquella interpretación realizada por el propio órgano que es autor de la norma interpretada, con la finalidad de precisar sus alcances o aclarar su significado. Por provenir esta interpretación del órgano del Estado competente, resulta obligatorio respetar el sentido asignado por el legislador.

**b. La interpretación judicial,** se establece esta clase de interpretación cuando los jueces para poder aplicar la norma legal al caso concreto sometido a su decisión, es realizada por los jueces de todas las instancias; sin embargo, para que constituya

precedente obligatorio debe cumplir con ciertos requisitos mínimos que la ley establece.

**c. La interpretación doctrinal**, se realiza esta interpretación cuando los estudiosos del derecho desde un punto de vista teórico y general, resaltan las bondades o defectos de las normas jurídicas, y de ser el caso plantean criterios que orienten a los operadores jurídicos que las tengan que aplicar. La interpretación doctrinal no es obligatoria; sin embargo, será más o menos aceptada y seguida, en razón directa a la coincidencia de los autores sobre el tema a que ella se refiere y en razón inversa a la discrepancia con el mismo.

**d. La interpretación común**, es la efectuada por el común de las gentes. “Esta clase de interpretación se sustenta en el hecho que siendo las normas legales de aplicación general, los particulares que no tienen la calidad de abogados se ven en la necesidad de interpretarlas con la finalidad de poder desarrollar actividades ordinarias; sin embargo, esta clase de interpretación por su carácter no profesional, está sujeta a corrección por los operadores del derecho”<sup>14</sup>.

### 1.6.2.2. Interpretación objetiva

Se fundamenta en el resultado a obtener de la interpretación. Puede ser literal, extensiva o restrictiva.

---

<sup>14</sup> Ibid. Pág. 6.



a. **La interpretación es literal**, cuando se limita a utilizar las reglas del lenguaje común para asignar un significado a las normas.

b. **La interpretación es extensiva**, cuando busca encontrar significados que no se desprenden de una simple lectura de la norma, sino que se profundiza para dar un significado mucho más extenso a la norma interpretada.

c. **La interpretación es restrictiva**, cuando persigue restringir el significado de las palabras contenidas en la norma jurídica, persiguiendo evitar los efectos negativos que produciría la aplicación literal de la norma que se interpreta.



C

C

## CAPÍTULO II

### 2. Actividad financiera del Estado

Es una actividad que desempeñan los entes públicos y su finalidad es la obtención de ingresos y la realización de gastos con los que afrontar las necesidades de la colectividad social, necesidades que pasa fundamentalmente por los pilares que contribuyen al progreso social: educación pública y sanidad pública. Es la actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que se invierte en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus órganos dicha actividad tiene primordial importancia dentro del Estado moderno porque es por medio de ella que se realiza las actividades que le permite la administración y erogación del dinero el cual cumplirá sus fines.

#### 2.1. Definición de actividad financiera del Estado

Históricamente el poder financiero se construye como una manifestación del Estado respecto a sus súbditos, de forma que un ente público podía establecer libremente tributos de cualquier naturaleza en base a una relación de poder, de ahí que se hable de poder financiero. Este poder hace referencia a la idea de establecer prestaciones sin contraprestación. Los tributos, que son los ingresos públicos por excelencia, no se establecen en virtud de una relación de poder, sino en orden a un fundamento

constitucional que es el deber de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos.

La actividad financiera se define como “aquellas actividades que realiza el Estado con la finalidad de obtener los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas y en general a la realización de sus metas y objetivos”<sup>15</sup>.

Además también es definida como “La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades publicas y en general a la realización de sus propios fines”<sup>16</sup>.

Según Retchkiman K. Benjamín, define a la Actividad Financiera del Estado en base a la Economía Publica y definiéndola como “aquella rama del conocimiento que se ocupa de la asignación de recursos económicos, por medio de los gastos e ingresos del Estado, de la distribución del ingreso y de la riqueza mediante los impuestos y transferencias, de mantener la estabilidad económica usando las políticas

---

<sup>15</sup> definicionlegal.blogspot.com/.../la-actividad-financiera-del-estado.html Concepto Jurídico. (1 de junio de 2013).

<sup>16</sup> De la Garza. Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. Pág. 5



presupuestales y de deuda, de los programas de obra pública y de empresa del Estado”<sup>17</sup>.

Para que el estado pueda satisfacer las necesidades públicas requiere medios (recursos). Para obtenerlo puede utilizarlos:

- Directo: Se apropia directamente de bienes económicos o factores productivos. Ej. Servicio militar obligatorio.
- Indirecto: Es el más utilizado y consiste en la obtención de medidas financieras para financiar gastos y obtener medios reales (humanos y materiales) para desarrollar su actividad. El conjunto de fenómenos financieros originados en el procedimiento indirecto para satisfacer necesidades públicas, constituye la actividad financiera del estado que es el objeto de estudio de las finanzas públicas.

La actividad financiera del estado está constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y realización de gastos cuyo objetivo es cumplir con los fines del mismo. Se encuentra realizada por el estado, que opera sobre la base de un poder especial llamado **fiscal o financiero** que le permite obtener en forma coactiva los ingresos necesarios para financiar sus gastos, los que realizará de conformidad al presupuesto legalmente aprobado.

---

<sup>17</sup> Retchkiman K. Benjamín. **Teoría de la finanza pública**. Pág. 13.



La actividad financiera del Estado, se integra por tres etapas que determinan las relaciones jurídicas en su ejercicio establecidas entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado:

- Obtención de ingresos. Pueden provenir de la realización de los actos regulados dentro del marco de derecho privado, como son los que obtiene el Estado cuando explota, arrienda, o vende sus propiedades y actividades realizadas dentro de la esfera del derecho público, como son los que percibe recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva.
- La administración y fomento de los recursos obtenidos. Se derivan de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, como ente del derecho público o como sujeto de derecho privado.
- Las erogaciones. Son necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la actividad que el Estado tiene a su cargo, todo ello con base en un presupuesto de egresos.

El derecho financiero tiene por objeto regular las tres etapas o momentos de la actividad financiera del estado: la recaudación u obtención de los recursos; la administración o asignación a los planes y programas y la erogación o gasto para satisfacer las necesidades públicas.

## 2.2. Naturaleza jurídica

Estas escuelas intentan explicar cuál es la verdadera naturaleza de la actividad financiera, las principales corrientes son:

**Teorías económicas**, esta teoría consideran a la actividad financiera estatal como fenómeno económico, pero difieren en la formulación de las explicaciones. En la época de la escuela clásica inglesa y sus continuadores; se dice que la acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podrían utilizar en una nueva producción de bienes.

Otros autores como Frederic Bastiat ven a la acción del Estado “como una serie de actos, entre los servicios públicos y las prestaciones de los particulares, el estado vendía sus servicios y los particulares pagaban el precio de tales funciones”<sup>18</sup>. Esta interpretación es objetada por ser imposible la formación del precio de los servicios del estado, debido a que las personas están obligadas al pago de las contribuciones sin tener libertad de elección de estas contribuciones. Mayor trascendencia ha tenido la teoría de la utilidad relativa o marginal, creada por Emil Sax, economista de la escuela austriaca en la cual pretende que lo mismo que en la

---

<sup>18</sup> Bastiat Frederic. **La ley**. Pág. 36.

economía privada, se procura llegar a la máxima utilidad posible, logrando el mayor beneficio con el menor sacrificio.

Según esta teoría los habitantes distribuyen sus riquezas por medio de sus representantes, los políticos, quienes satisfacen en primer término las necesidades públicas y privadas de mayor importancia y luego las de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto hubieran tenido un destino más remunerativo que en las manos de los particulares.

**Teoría sociológica**, se considera creador de esta doctrina a Wilfredo Pareto, el cual introdujo un nuevo elemento a la actividad financiera conocido como **principio social**. El discute cual es la realidad de la existencia del estado y que esconde bajo sus atributos de mando. Afirma Pareto que el estado es una ficción, que en su nombre se impone a los contribuyente todos los gravámenes posibles y luego se gastan para cubrir las necesidades infinitas de la clase dominante.

Esta teoría establece que la actividad financiera del Estado debe tener un alto contenido sociológico, en el que los gobernantes deben comprender y apreciar todos los estratos sociales de una nación para buscar la satisfacción de las necesidades de la



sociedad en general, ya que el fin último es el hombre como centro de la naturaleza, y esta se logra por medio de los servicios públicos.

La crítica de esta tesis: Es que el Estado en razón de las necesidades colectivas y ante la imposibilidad de homogeneizar todas las necesidades individuales, se subordina al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y de utilidad social.

Otra crítica es que desconoce al Estado, lo considera como un ente metafísico, cuando se trata de una realidad imposible de desconocer. El Estado es un ser real; ya que éste es el único sujeto activo de las finanzas, y del cual se tiene que partir para estudiar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes.

**Teorías Políticas**, esta teoría establece que el problema referente a la naturaleza de la actividad financiera solo puede ser resuelto analizando la naturaleza de su sujeto **el Estado**.

Uno de los políticos más destacados de esta teoría es Grizziotti el cual hace referencia a que el sujeto de la actividad financiera (Estado), así como los medios y los fines

perseguidos, debe aceptarse que esta actividad tiene esencialmente naturaleza política.

Tivaroni agrega "que la actividad financiera tiene indudablemente un carácter político, pero que esto no basta para calificársela como absoluta, por lo cual llega a la conclusión: la actividad económica del Estado tiene naturaleza política, pero calificada por principios sociales que predominan en todo Estado y en toda época"<sup>19</sup>

Ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual parece razonable colocarse en un punto medio y afirmar que si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante.

### **2.3. Características de la actividad financiera**

**a) Instrumentalidad:** la actividad financiera no constituye un fin en si misma, no atiende directamente la satisfacción de las necesidades colectivas. Sino que cumple un fin instrumental para el desarrollo de otras actividades. Obtiene recursos para realizar gastos que cubran las distintas necesidades públicas.

---

<sup>19</sup> Tavaroni. Citado por Villegas Héctor. **Curso de finanzas, derecho administrativo tributario**. Pág.14.

b) Otro carácter de la actividad financiera, es que **reconoce como único sujeto activo al Estado**, si bien hay otros sujetos importantes que obtienen recursos y realizan gastos como la iglesia, quedan excluidos de este tipo de actividad. Estado comprende tanto al Estado nacional, como a los estados provinciales y municipales representando así toda la sociedad jurídicamente organizada. Ha él se hallan sometidas todas las personas, entidades nacionales y extranjeras vinculadas por razones de pertenencia política, económica y social.

c) Otro carácter distintivo de la actividad financiera, es que está integrada por tres actividades parciales diferenciadas:

**La planificación**, tanto de los recursos como de los gastos públicos, que se materializa en el instituto del **presupuesto**;

**La obtención de los ingresos públicos**, lo cual implica una decisión respecto de cómo, cuándo y de dónde obtenerlos; como también un análisis sobre cuáles serán las consecuencias de esta actividad sobre la economía y el orden social;

La aplicación o inversión los recursos, las erogaciones e inversiones públicas, suponen también un análisis sobre los efectos que las mismas producirán en la economía y en el orden social. Este orden es solamente didáctico, porque en la realidad la actividad financiera del Estado se materializa en función de las erogaciones públicas, que son realizadas acorde a las necesidades públicas. En conclusión, la actividad financiera es:

polifacética y de gran complejidad. Comprende elementos económicos, políticos, jurídicos; y accesoriamente, elementos de tipo sociológico, estadístico, y administrativo.

#### 2.4. Fines de la actividad financiera del Estado

Existen dos corrientes para explicar los fines de la actividad financiera del Estado llamada Neutralismo e Intervencionismo.

La primera corriente de la actividad financiera se encontraba dominada por la Escuela Liberal Inglesa, por una acción del Estado reducida a su mínima expresión, como el cumplimiento de las funciones esenciales como son la defensa, la diplomacia y la justicia, que establece que las finanzas deben limitarse a cubrir los gastos públicos y a distribuir las cargas consiguientes entre los habitantes de un país.

Esta corriente establece “que el Estado debe ser un simple espectador de las actividades del país, siendo su carácter pasivo y estático, por lo que al adoptar esta Política Financiera, los fines que perseguirá el Estado serán fiscales, ya que se limitará a sus funciones de Estado Policía, y brindar justicia, seguridad y diplomacia dejando en manos de los administrados la satisfacción de las necesidades de tipo social”<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Pág. 60.



La segunda corriente llamada intervencionismo establece que la realidad económica y social posterior a la primera guerra mundial nos llevo al intervencionismo social, que se realizo de diferentes formas: la primera, utilizando medidas coactivas en el mercado mediante control de precios y salarios; y la segunda actuando el Estado directamente en la actividad económica regulando mecanismos económicos mediante medidas financieras tales como; política monetaria de comercio exterior, de explotaciones públicas, políticas de control de monopolios.

Las metas fundamentales de esta corriente son: proponer el objetivo de lograr la plena ocupación, evitando el fenómeno del paro tanto de mano de obra como de los factores de producción, así como mejorar la distribución de la riqueza, acelerar el crecimiento, y ejercer acción en el ciclo económico, para evitar crisis cíclicas y desarrollar políticas compensadores.

El intervencionismo surge contrario al Neutralismo del Estado Liberal, como una propuesta en la que el Estado debe de actuar, interviniendo con el fin de encausar las actividades financieras de la población. Los fines del Estado serán extrafiscales porque cumplirá con políticas económicas, sociales, financieras y culturales, no tendrá el papel de Estado policía, sino que más cerca de ser Estado benefactor.

## 2.5. Disciplinas que estudian la actividad financiera

Existen varias ramas del derecho y las finanzas que tienen vinculaciones muy estrechas, con la actividad financiera entre las cuales se destacan:

- Las ciencias jurídicas:** cuya vinculación se da por que las medidas de tipo financiero aparecen normalmente bajo forma de leyes; de lo cual se desprende que no se puede comprender la naturaleza y función de la ciencia de las finanzas sin referirse a lo jurídicamente existente.
- El derecho financiero:** ya que este estudia los aspectos jurídicos; las normas, de las leyes que determinan la distribución de las cargas públicas, con el objeto de indicar su exacta interrelación.
- Ciencia de las finanzas:** debido a que el objeto de la ciencia financiera, es el estudio de como el estado obtiene los fondos necesarios para llevar a cabo sus propósitos y los métodos por los cuales satisface las necesidades públicas.
- Ciencia de la economía:** con esta se relaciona ya que analiza el fenómeno financiero desde el punto de vista económico, examinando especialmente sus efectos tanto en el plano individual como social. Todo conocimiento relativo a la ciencia financiera es imposible sin referirse de continuo a los principios de la ciencia económica. Puesto que existe vinculación entre estas, pero debemos recordar que existe una diferenciación sustancial entre la economía y las finanzas, esta diferencia radica en su contenido, ambas contienen elementos de orden económico pero éstos deben ser estudiados desde ángulos distintos.

- Ciencia política:** tiene una vinculación con esta ciencia ya que se ocupa de determinar la elección de los gastos públicos a realizarse, en determinadas circunstancias de tiempo y lugar. Pone acento en los fines.
- Sociología financiera:** se da una relación cuando se investiga cuales son las fuerzas sociales que actúan en los actos financieros. Se sostiene que el fenómeno financiero tiene implicancias sociológicas de tanta importancia que determinan transformaciones estructurales de la vida nacional creando nuevos equilibrios sociales.
- Derecho administrativo:** el Estado desenvuelve su actividad financiera mediante actos administrativos y el derecho administrativo fija las normas dentro de las cuales puede hacerlo.
- Derecho privado (civil y mercantil):** la actividad financiera es ejercida por el Estado, pero quienes están sujetos a ella son las personas físicas y las entidades, las cuales son sujetos de derecho privado. Es evidente que deben existir vinculaciones entre finanzas y derecho privado. A ello se debe agregar que cuando el Estado realiza actividades industriales, comerciales y de servicios, o bien actúa como accionista de las entidades privadas, así como cuando explota sus bienes patrimoniales, lo hace generalmente sometiéndose a los preceptos del derecho privado.

## 2.6. Recaudación y obtención de recursos

Los ingresos públicos son obtenidos actualmente por el Estado a través de diferentes fuentes, explotando sus propios bienes patrimoniales, empleando su poder coercitivo

en el caso de los impuestos y las contribuciones parciales, haciendo uso de su crédito y contratando empréstitos y otros.

La gran variedad de maneras o procedimientos que utiliza el Estado permite que pueda realizar actividades para la obtención de los recursos, sin por ello castigar los ingresos de los ciudadanos en el momento de obtenerlos, por ende los gravámenes deben dirigirse a los sectores que obtienen más riqueza, para poderla redistribuir por medio de los gastos públicos, especialmente los gastos sociales. A través del gasto público, los gobiernos producen servicios demandados por los ciudadanos, este se puede dividir en tres grupos:

- El de defensa que incluye defensa interna y externa;
- El de obras públicas, este incluye servicios como la creación de carreteras, las viviendas de protección oficial;
- Los programas que fomentan el bienestar social, el cual incluye gastos en el sistema sanitario, la educación y la ayuda a personas discapacitadas.

Para hablar de obtención de recursos es necesario definir que son recursos públicos, el cual se establece como "son los ingresos que obtiene el Estado preferentemente en dinero para atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o

de índole económico social”<sup>21</sup>. Otro tratadista establece que “El recurso no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general de la nación”<sup>22</sup>.

Por lo tanto los recursos públicos, son todos los ingresos, tanto dinerarios como en especie, que obtienen el Estado para la realización de la Actividad Financiera del mismo Estado, la que no se limita solamente al aspecto económico sino que también incluye el social, jurídico y político, de allí surge la importancia del Recurso público.

## 2.7. Tributos

Los tributos tal y como se les conocen, eran llamados contribución, son tan antiguo como la misma humanidad, al ser una peculiaridad de la especie humana desarrollarse en grupo, también lo es la contribución que cada integrante del grupo realiza para mantener al mismo grupo.

---

<sup>21</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 21.

<sup>22</sup> Duverger, Maurice. **Hacienda pública**. Pág. 77.

### 2.7.1. Origen de los tributos

Al inicio de la historia de este pueblo, los ciudadanos romanos no pagaban impuestos, ya que estos eran pagados por los pueblos vencidos. A finales del siglo III después de Cristo se formalizó la venta de plazas al mejor postor, el Gobierno vendía mediante un pago adelantado, una especie territorial a un individuo o grupo que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio, quien asumía los riesgos, a cambio se quedaba en este territorio, y se quedaba con los excedentes cobrados. Los ciudadanos tenían que pagar impuesto de acuerdo a sus ingresos principio que hoy es conocido como capacidad de pago.

En Grecia, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la prosecución del bien público, sin embargo los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos y los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales.

En la Edad Media los siervos tenían dos clases de obligaciones para con los señores: una la prestación de servicios y de obligaciones para con los señores y otra de carácter económico, que significaba la entrega de un bien o riqueza.

La tributación en Guatemala comienza en la primera época de la conquista, ya que esta fue sumamente violenta. Al despojo abierto y al terror se agregó un tributo tasado arbitrariamente, es decir, que se impuso una tributación conforme al interés inmediato de los conquistadores en enriquecerse rápidamente y no de los indígenas dominados. Tan insoportable fue ese impuesto que originó diversas rebeliones, entre ellas la de los cakchiqueles, relatada en sus textos.

Además, en lo que sería el Reino de Guatemala, durante varios años el tributo exagerado fue apropiado por los conquistadores, mientras que muy poco del mismo llegaba a las arcas reales, que solo recibían los ingresos del denominado quinto real. En ésta época de 1524 a 1555, el tributo fue exigido a los conquistadores en especie (oro, plumas, piedras, jade, mantas, productos agrícolas, etcétera) puesto que no existía aún moneda, problema que perdura durante toda la colonia. En esta primera fase se produce una combinación o coexistencia de diversas formas de explotación del trabajo indígena. Se hace esclavos y se les marca con hierro para identificarlos como propiedad, se exige a otros un tributo excesivo en especie o se obliga a trabajo forzado gratuito.

Con las Leyes Nuevas, se reorganizó la tributación indígena. En Guatemala el sistema de tributación de los indios a la Corona que perduró con ciertas características fundamentales hasta la Independencia, fue organizado entre 1549 y 1554 por Alonso



López de Cerrato, segundo Presidente de la Real Audiencia de Guatemala. El tributo fue pues, desde el comienzo, una carga específica para los indios, por ser vasallos del rey, consistente en un valor que cada contribuyente debía entregar en un monto independiente de cuales fueran sus ingresos. Como todo, existieron excepciones legales o de hecho.

En lo que fue el Reino de Guatemala, antes o después de que se estableciera el régimen de intendencias en 1787, todo indio que habitara en las 23 provincias estaba obligado al pago de tributo. De manera general, puede decirse que nunca llegó a establecerse dicha carga para los otros estratos sociales de la sociedad guatemalteca; dicha tributación era fijada o tasada específica y globalmente para cada pueblo por la Junta Superior de la Real Hacienda, y era revisada cada cierto tiempo. Se atendía para esa tasación a la mayor o menor riqueza de cada pueblo de indios y al número de indios inscritos en la matrícula, padrón o censo. La tasación era para que la cantidad se pagara anualmente, pero en realidad se cobraba en dos partes, es decir dos veces al año: en junio y en diciembre.

En los dos siglos iniciales del período colonial, los indios pagaron el tributo en especie (frutos de la tierra). En 1747 la junta superior ordenó que el tributo se pagara solo en moneda, disposición que tardó muchos años en cumplirse por las dificultades que planteaba la ausencia o escasez del circulante metálico.



El tributo que pagaban los indios de forma individual anual no hay manera de establecerlo específicamente, ya que variaba según el pueblo o pueblos, según la cantidad fijada o tasada para ese pueblo y según el número de tributadores afectos en cada pueblo. Lo trascendental del tributo es que constituyó una carga pesada y fue una forma clave de explotación, que aunque debía pagarla solo el indio señalado como tributario, la forma en que se tasaba y cobraba (con abusos, fraudes y trampa) hacía que recayera sobre la masa total de la población castigándola en muchas formas. Cuando se produjo la Independencia de Guatemala en septiembre de 1821, el ex capitán general y luego jefe del Estado, Gabino Gaínza, decretó una rebaja en el tributo, no obstante el generalizado clamor de los pueblos por la supresión total, Gaínza hizo rebaja en tanto se instalaba el Congreso, que debía sancionar la cantidad que como contribución debía ser general y de todas las clases, restándole además la denominación de tributo. En consecuencia, el tributo como carga impositiva y forma de explotación en favor directo de la monarquía española dejó de existir con la independencia. Perduraron, sin embargo, otras formas de explotación, entre ellas el repartimiento y el trabajo forzado.

Los tributos en la actualidad son parte fundamental de los Recursos Públicos del Estado, ya que consiste en una prestación de dinero en efectivo (periódica o no dependiendo del hecho que lo motive), a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, la obligación tributaria nace de la Ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en la Constitución Política de la República.

## 2.7.2. Finalidad de los tributos

Los tributos son una institución que provee de Recursos Públicos al Estado, los cuales tienen como finalidad:

- Permitir la generación de ingresos públicos, las cuales sirven como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, reinversión y el ahorro, aportando al aparato productivo y al desarrollo nacional.
- Impulsar el crecimiento económico y alcanzar el equilibrio macroeconómico en el marco del plan nacional de desarrollo, la política fiscal constituye en el país el principal instrumento de política económica.
- Consolidar los procesos de redistribución del ingreso e impulsar la actividad económica, mediante la aplicación de políticas de ingreso, gasto y financiamiento del sector público. Para mejorar la redistribución de la renta y apoyar a los sectores productivos, se han eliminado los escudos fiscales, mediante el control de precios de transferencias, limitación en deducción de gastos, aplicación de sistemas para pequeños contribuyentes, régimen simplificado.
- Establecer una cultura tributaria en los contribuyentes, es decir un sistema de valores y normas que nos permitan cumplir con nuestras obligaciones tributarias, y podamos aportar con el desarrollo de la nación, la estabilidad económica, social y sobre todo una justa distribución de las rentas entre los habitantes de la sociedad guatemalteca.

### 2.7.3. Principios constitucionales de la tributación

Los principios que rigen la tributación en la legislación guatemalteca son:

- a. Principio de legalidad: este principio tiene su esencia en la primacía de la Ley, ya que toda norma tributaria debe encontrarse regida por su creación, aplicación y procedimientos a aspectos legales en su regulación sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional. En la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede encontrar el Principio de Legalidad en varios Artículos comenzando en el Artículo 5, en el cual establece que nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley; así mismo el Artículo 24 hace referencia que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley; por su parte el Artículo 28 señala la facultad de que todo habitante de la República puede hacer sus peticiones a la autoridad las que deberán ser resueltas conforme a la ley; y en materia tributaria el Artículo 239 literalmente señala “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...”
  
- b. Principio de reserva de ley: Regula que para que la Ley sea válida, debe ser creada por el órgano competente, este se encuentra regulado en el Artículo 171 literal c, de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece como “Otras

atribuciones del Congreso... c) decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”. Se concreta cuando el legislador desarrolla el contenido de las normas constitucionales que regulan el procedimiento de creación de la ley, a través de la producción de la legislación ordinaria, incluyendo en los diversos pasos que se llevan a cabo para que se cumpla el cometido de este precepto los dos pilares fundamentales son: la potestad legislativa ordinaria y el procedimiento de creación interpretación reforma y derogatoria de la leyes ordinarias constitucionales.

- c. Principio de la potestad legislativa: Este tiene la facultad exclusiva e indelegable de crear normas. Es un mandato constitucional, que regula que el legislador es el órgano legitimado, en forma directa y personal, para desarrollar los intereses de la comunidad.
- d. Principios de proporcionalidad y equidad: Hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función a la capacidad de pago de cada contribuyente a quien va dirigido.
- e. Principio de capacidad de pago: Busca la protección hacia los contribuyentes con menor capacidad contributiva, ya que el sistema tributario debe ser justo.
- f. Principio de Generalidad: Se basa esencialmente en que la Ley es de observancia general. “En relación a las leyes tributarias las misma son aplicables a todos los

habitantes de la República, con ciertas limitaciones como para establecer que a pesar de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los impuestos, la población debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea<sup>23</sup>.

- g. Principio de no confiscación: El derecho tributario se encuentra inspirado también en el principio de no confiscación, ya que un tributo es confiscatorio siempre y cuando atente contra la capacidad de pago del contribuyente o que afecte en gran medida su riqueza o sus bienes. Este principio está plasmado en los Artículos 41 y 243 de la Constitución política de la República de Guatemala.

#### **2.7.4. Clasificación de los tributos**

Los tributos en la legislación guatemalteca se dividen de la siguiente forma:

- a. Impuestos: Son aquellos tributos exigidos en correspondencia a una prestación y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la riqueza y la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Según la doctrina los impuestos pueden ser directos, cuando lo que se grava directamente a una manifestación de capacidad contributiva y que en términos generales no se

---

<sup>23</sup> Monterroso. Gladys. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Pág. 168.

traslada y el impuesto indirecto apunta a la capacidad contributiva y se traslada al consumidor final.

- b. Arbitrios: Impuesto establecido por un municipio o ayuntamiento con el que se arbitran fondos para gastos públicos. Son tributos reconocidos tanto por la Constitución Política de la República, como por el Código Tributario, el principal objetivo es desarrollar obras de interés colectivo que beneficien a la comunidad municipal que debe pagar el arbitrio.
- c. Contribuciones especiales: Constituyen un tributo cuya compensación, que viene dada por una ventaja o beneficio presente o futuro, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado, y que benefician a algunos individuos.
- d. Contribuciones de mejoras: es aquella contribución obligatoria, motivada en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas. Esta contribución se legitima en el incremento del valor del patrimonio del sujeto pasivo, como consecuencia directa de la realización de dicha obra.

### 2.7.5. Poder tributario del Estado

También llamado Soberanía tributaria, la cual es un fundamento o justificación del tributo, institución que se considera asentada en la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado.

En el poder tributario se distinguen dos clases:

- a. Poder originario: Nace de la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentra supeditado a la misma y desarrollado por leyes ordinarias, no superiores a la misma constitución, esta es clase de poder tributario que se establece en Guatemala
- b. Poder derivado: Nace de una Ley ordinaria que puede ser modificada constantemente, en Guatemala se aplica dicho poder cuando se crea el presupuesto de ingresos y egresos de cada año.

El poder tributario es ejercido por el gobierno en el territorio nacional y se encuentra enmarcado en la Constitución Política de la República de Guatemala y en las Leyes ordinarias. Una consecuencia del poder tributario es el poder de desgravar, es el hecho de eximir de la carga tributaria a determinados sujetos pasivos. Este poder lo ejerce el Estado, a través del Presidente de la República, y lo hace efectivo a través de la ley.

El poder tributario tiene características que lo hacen diferente a los demás poderes del Estado entre los que se destacan:

- a. Abstracto: Se da en virtud de que es una potestad que deriva del poder imperio que tienen el Estado sobre la población y que le otorga el derecho para cobrar tributos o contribuciones.
- b. Permanente: Ya que solo puede extinguirse cuando el Estado mismo exima de la carga tributaria.
- c. Irrenunciable: Es la base para su funcionamiento, ya que sin este no podría subsistir. Con los ingresos públicos que obtiene el Estado, producto de los diversos tributos puede realizar su fin último, que es garantizar a la población el bien común.
- d. Indelegable: No se delega, porque esta dado por el pueblo al Estado, por conducto de las instituciones creadas por el mismo pueblo, como el Congreso de la República de Guatemala, que lo representa, quien emite las leyes tributarias; esta función no se puede delegar a persona alguno, ni el Estado puede renunciarla.

## **2.8. Superintendencia de Administración Tributaria**

La Superintendencia de Administración Tributaria, también conocida como SAT, es una entidad descentralizada del Estado de Guatemala con autonomía total y que tiene por objeto ejercer con exclusividad las funciones de recaudación y administración tributaria (impuestos) contenidas en la legislación de la República de Guatemala.



La Superintendencia de Administración Tributaria tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos. Tiene las atribuciones y funciones que le asigna la ley. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

El principal objetivo de la SAT, es ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas, las cuales se encuentran contenidas en el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, las cuales son:

- a. "Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.
- b. Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- c. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión,

contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

d. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

e. Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.

f. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

g. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.

h. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

i. Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

j. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.



k. Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.

l. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

m. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.

n. Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria.

o. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.

p. Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros con arreglo a la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria y a sus reglamentos internos.

q. Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios”.



La Superintendencia de Administración Tributaria tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos. Tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

## CAPÍTULO III

### 3. Factura electrónica

La factura electrónica también es llamada comprobante fiscal digital, la cual es un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas tradicionales garantizando, entre otras cosas, la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

El autor Fernando Pino, indica que a la factura electrónica se le 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). El original debe ser custodiado por el receptor de la factura"<sup>24</sup>.

La factura electrónica, también llamada efactura o e-factura, es un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas tradicionales garantizando, entre otras cosas, la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. La factura electrónica es, por tanto, la versión electrónica de las facturas tradicionales en soporte papel y debe ser funcional y legalmente

---

<sup>24</sup> Pino, Fernando. **La factura electrónica**. Pág.16.

equivalente a estas últimas. Por su propia naturaleza, las facturas electrónicas pueden almacenarse, gestionarse y enviarse por procedimientos electrónicos.

Para la mejor comprensión de lo que serán los documentos tributarios electrónicos, se presentan las siguientes definiciones que se definen en el Artículo 3 del Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 24-2007:

### **Factura electrónica (FACE)**

La factura electrónica es básicamente un archivo, que contiene toda la información de una factura de papel, cumpliendo con todos los requisitos de ley, también al emitirse se adquieren los mismos compromisos y derechos que con una factura de papel. La misma servirá de comprobante ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Al hablar de factura electrónica, también se incluyen otros tipos de documentos relacionados con esta, como las notas de crédito, las notas de débito y demás documentos autorizados por la SAT.

### **Emisor de facturas electrónicas (EFACE)**

Un emisor de facturas electrónicas es básicamente, toda aquella empresa que de acuerdo a su conveniencia decidan cambiar del sistema tradicional de facturación, y cambien por el nuevo sistema, estas empresas deberán estar inscritas ante la SAT como emisoras de Eface, de lo contrario sus documentos electrónicos no serán válidos.

## **Generador de Facturas Electrónicas (GFACE)**

Un generador es una empresa intermediaria entre el emisor de facturas y la Superintendencia de Administración Tributaria. En otras palabras los Gface, serán las empresas autorizadas por la SAT, para prestar el servicio de Generación, transmisión, conservación, almacenamiento y control de documentos electrónicos a las Eface, otro nombre que se les dará es el de **imprentas virtuales**, las Gface cobrarán determinada cantidad de dinero por factura generada. Un Gface deberá contar con todo el Software y Hardware necesario para poder emitir las facturas electrónicas, requisitos que serán establecidos por la SAT y previo a autorizarlo como Gface, la SAT verificará que cumpla con todos los requisitos.

## **Código de autorización de emisión de facturas (CAE)**

Este será un código Único que se utilizará para validar los datos más importantes de la FACE, por cada factura que se emita se debe generar un CAE, este código protegerá la integridad de la información en la factura. Un sistema de seguridad deberá generar este código y dicho sistema de seguridad deberá cumplir con los requisitos y especificaciones que la SAT indique.

## **Código de autorización de emisión de copias (CAEC):**

Es un código al igual que el CAE, con la diferencia que se utilizará para la emisión de las copias de las facturas que se emitan.

### 3.1. Antecedentes de la factura electrónica

El 3 de septiembre del 2007, se publicó en el Diario de Centro América, el Acuerdo de Directorio numero 24-2007, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el cual se establece el régimen optativo factura electrónica para la autorización, emisión, transmisión, conservación, almacenamiento y control de facturas, notas de crédito y debito por medios electrónicos y entró en vigencia el 1 de octubre del mismo año.

Con esta publicación y su entrada en vigencia Guatemala se convierte en el primer país de Centroamérica y el cuarto de Latinoamérica que aplica este sistema, la factura electrónica fomenta que las instituciones dejen atrás el papel y las reemplacen por una versión electrónica de un documento tributario que tiene la misma validez que la tradicional. Aunque la utilización de la factura es opcional, la Superintendencia de Administración Tributaria recomendó desde su inicio que para empresas o negocios que manejen grandes volúmenes de facturas y documentos utilicen este sistema, el cual puede hacerse en tres modalidades: emisión de factura, electrónica, en papel o por auto impresión; pero su registro y archivo será electrónico.

La factura electrónica es hoy por hoy más que un proyecto una realidad, en el ámbito de la simplificación tributaria en las organizaciones empresariales a nivel mundial. En



Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra comprometida con la implementación que se ha realizado en el corto plazo esta nueva modalidad de facturación, que aunque ha iniciado como opcional, dentro de pocos años la Superintendencia de Administración Tributaria desea volverla obligatoria para las empresas de todo el país, lo cual será algo muy difícil, debido a que amenaza la confidencialidad de la información del contribuyente al intervenir una tercera persona en el proceso y va en contra del Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para la habilitación del primer Gface, fue necesario que pasara un año, la publicación del Acuerdo de la SAT, sobre el régimen optativo de la factura electrónica, se publicó en septiembre 2007 y fue hasta septiembre 2008, que se dio a conocer el nombre del primer Gface.

Actualmente las entidades de autorizadas como certificadores del Gface: Pricewaterhousecoopers, S.A.; Sistemas Aplicativos, S.A. y Sistemas Eficientes, S.A., y son las encargadas de atender las solicitudes de las empresas que muestran intereses en la factura electrónica, más que todo en cuanto a conocer cuál será el costo que les representará implementarla, ya que los Gface después de realizar la inversión, tendrán que encontrar una manera de recuperar la inversión y percibir ganancias, lo cual lo tendrán que hacer a través del cobro por generación y almacenamiento.

La factura electrónica es la documentación digital que comprueba la existencia de una transacción entre dos organizaciones, siendo para una el respaldo de una venta y para la otra el respaldo de una compra, además cumple con los 59 requerimientos necesarios para convertirse en un documento tributario permitido por la Superintendencia de Administración Tributaria.

La creación de esta nueva modalidad de facturación surge de la ausencia de una normativa para emitir, registrar y archivar facturas y documentos en versión electrónica e interconexión entre vendedores y proveedores. Así como de la necesidad de la Superintendencia de Administración Tributaria, de controlar de una mejor manera las emisiones de facturas, actualmente existen muchas defraudaciones no detectadas, pues se estima que la adulteración, anulación y falsificación de facturas de ventas y de compras esta entre un 25% y el 50% de las maniobras de evasión en América Latina, según datos de la Superintendencia de Administración Tributaria, es por ello que entre sus objetivos la Superintendencia de Administración Tributaria tiene:

- Incrementar el cumplimiento tributario voluntario;
- Incrementar servicios y facilitación al contribuyente;
- Mejorar la efectividad institucional;
- Mejorar la cultura tributaria.

Con todo esto la Superintendencia de Administración Tributaria pretende incrementar la cantidad de impuestos recaudados, disminuir la evasión, contrabando y defraudación, además de lograr una integridad institucional. La Superintendencia de Administración Tributaria en los últimos años ha ido innovando sus sistemas de recaudación, como lo son ahora:

- Banca Sat
- Asiste Libros
- Plan Iva 60
- Retención Impuesto Sobre la Renta
- Formularios Electrónicos

Todo esto ha sido resultado de la innovación necesaria con los avances tecnológicos, y su objetivo final es tener un mejor control de los impuestos. Considerando que la facturación electrónica se ha convertido en una práctica obligatoria en varios países como lo son España, Argentina, Chile y muy pronto México, según sus resultados les ha funcionado muy bien para controlar de una mejor manera a los contribuyentes; la Superintendencia de Administración Tributaria decidió no quedarse atrás e implementa esta nueva modalidad, iniciando como un régimen optativo, al cual pueden optar todas aquellas empresas que así lo deseen, pero la experiencia de otros países indica que con el paso del tiempo se convertirá en un régimen obligatorio, pero para ello deberán solucionar el conflicto que existe con el Artículo 24 de la Constitución Política de la

República de Guatemala, toda vez existe intermediario con acceso a la información lo que es un riesgo para las empresas y la Constitución Política de la República de Guatemala hace inviolable la información del contribuyente y por lo tanto no se le puede obligar a revelar su información a otras personas, salvo que sean de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **3.2. Aspectos generales**

La factura electrónica es un tipo de factura que se diferencia de la factura en papel por la forma de gestión informática y el envío mediante un sistema de comunicaciones que conjuntamente permiten garantizar la autenticidad y la integridad del documento electrónico. Una factura electrónica se construye en 2 fases:

1. Se crea la factura tal y como se ha hecho siempre y se almacena en un fichero de datos.
2. Posteriormente se procede a su firma con un certificado digital o electrónico propiedad del emisor que cifra el contenido de factura y añade el sello digital a la misma

Al terminar se obtiene una factura que garantiza:

- que la persona física o jurídica que firmó la factura es quien dice ser (autenticidad) y

- que el contenido de la factura no ha sido alterado (integridad).

El emisor envía la factura al receptor mediante medios electrónicos, como pueden ser memorias Flash e incluso Internet. Si bien se dedican muchos esfuerzos para unificar los formatos de factura electrónica, actualmente está sometida a distintas normativas y tiene diferentes requisitos legales exigidos por las autoridades tributarias de cada país, de forma que no siempre es posible el uso de la factura electrónica, especialmente en las relaciones con empresas extranjeras que tienen normativas distintas a la del propio país.

Los requisitos legales respecto al contenido mercantil de las facturas electrónicas son exactamente los mismos que regulan las tradicionales facturas en papel. Los requisitos legales en relación con la forma imponen determinado tratamiento en aras de garantizar la integridad y la autenticidad y ciertos formatos que faciliten la interoperabilidad.

Existen algunas normativas internacionales aplicables de forma general a la factura electrónica, aunque las Naciones Unidas, a través de su portal ha publicado recomendaciones tales como Unedocs que definen plantillas para las facturas impresas y formatos para las modalidades electrónicas.

La factura electrónica permite que instituciones, empresas y profesionales dejen atrás las facturas en papel y las reemplacen por la versión electrónica del documento tributario. Tiene exactamente la misma validez y funcionalidad tributaria que la factura tradicional en papel. Todo el ciclo de la facturación puede ser administrado en forma electrónica.

### **3.3. Ventajas de la factura electrónica**

Entre las diferentes ventajas de utilizar la factura electrónica están

- a. Disminución de los costos asociados al proceso de emisión y recepción de facturas.
- b. Aumento en la eficiencia operativa de los mismos procesos aumentando notablemente la velocidad de facturación;
- c. Evita errores de digitación;
- d. Mayor control de manejo de documentos tributarios, evitando pérdidas, robos, manipulación no deseada;
- e. Ventajas financieras por oportuna recepción de facturas ( se encuentra más rápido el IVA);
- f. Aumento en la productividad del personal;
- g. Rápida recuperación de la inversión.

### 3.4. Aplicación de la factura electrónica en Guatemala

La factura electrónica en Guatemala es el reemplazo de las facturas emitidas en papel actualmente. Es el comprobante de venta, el cual se emite en forma electrónica y no es necesaria la impresión del papel para demostrar su autenticidad. La factura electrónica es realmente un registro electrónico que recoge la información relativa a una transacción comercial y sus obligaciones de pago y liquidación de impuestos. Las facturas también pueden visualizarse en papel en los formatos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.

La factura electrónica es una factura autorizada por SAT, cuyo registro es emitido, archivado y conservado en forma electrónica. Entre sus objetivos está la disminución de costos de las empresas de Guatemala y al mismo tiempo facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La factura electrónica garantiza:

- La existencia y procedencia del emisor;
- La precisión de su contenido;
- El control de las facturas emitidas en **tiempo real**;
- La facilidad de acceso a la información así como facilidad de la reimpresión de copias;
- Igual validez que una factura o documento impreso;

- Igual validez que una factura o documento impreso pero mayor seguridad de su contenido;
- Incorpora un Código de Autorización de Emisión (CAE) que la hace única y que permite la validación de los datos más importantes de cada Factura Electrónica.

### 3.5. Comercio electrónico

El Comercio electrónico consiste en la compra y venta de diversos productos o de servicios a través de medios electrónicos, tales como internet y otras redes de informáticas. "El comercio electrónico es el sistema global, utilizando redes informáticas y en particular el internet, permite la creación de un mercado electrónico de todo tipo de productos"<sup>25</sup>.

En los últimos tiempos el mundo ha sido testigo de innumerable descubrimientos, inventos, revoluciones, pero en las últimas décadas ha sido trascendental el desarrollo de la industria de la tecnología de la informática y del Internet. La aparición de las computadoras, las cuales tienen alrededor de más de cuarenta años desde su inicio ha producido un instrumento importantísimo, tanto para el usuario como para las actividades de negocios y de consumo, debido a que ha permitido a todas las

---

<sup>25</sup> Bustos, Christian. **Impacto de la factura electrónica en PYMES**. Pág.76.





personas del mundo comunicarse en cuestión de segundos y desde la óptica comercial.

La comunicación de red es en verdad la primera oportunidad, para la gente que desea o necesita obtener acceso a la información en la red, con el fin de realizar negocios sea muy fácil y a un costo significativamente menor. Esta nueva manera de realizar transacciones comerciales a través de Internet ha recibido el nombre de (Comercio electrónico). Las comunidades de negocios electrónicos son una nueva forma de organización comercial que surgió con la tecnología digital. Estas comunidades surgieron con el propósito de reducir los costos de la cadena de suministros y responder con mayor rapidez a las demandas del usuario final, las corporaciones de compañías utilizan redes para negociar entre sí y crear productos y servicios que hacen uso muchos participantes. En este entorno centrado en el consumidor, el individuo dirige el contenido. En una era de sobrecarga de información, cada necesidad será diferente. Los lectores del futuro solamente estarán interesados en los asuntos que les serán más relevantes en cualquier momento dado. Cada solicitud de información será única, lo cual crea la necesidad definitiva de información uno a uno.

Actualmente, el internet es la plataforma de las comunicaciones a nivel mundial y una herramienta utilizada para el comercio electrónico. Sin embargo, desarrollar el comercio electrónico a través de Internet requiere, en primer lugar, la existencia de reglas

relacionadas con la propiedad a fin de identificar los objetos del intercambio. En segundo lugar, es indispensable un sistema de pago seguro, y finalmente, algún mecanismo que asegure una sanción a cualquier trasgresión de las reglas establecidas. El comercio electrónico se encuentra clasificado de la siguiente manera:

- Empresa a empresa (B2B)
- Empresa consumidor (B2C)
- Consumidor consumidor (C2C)
- Consumidor empresa (C2B)

### **Empresa a empresa (B2B)**

“Este tipo de comercio es llamado también **Business to business**, es el tipo de comercio electrónico entre empresas o como cliente proveedor, ejemplos:

- Operaciones de compra venta
- Planeación de logística
- Administración de Ordenes
- Soporte al Cliente”<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Bustos, Cristian. **Ob. Cit.** Pág. 102.



### **Empresa a consumidor (B2C)**

“También llamado **Business to consumer**, se destina especialmente a la venta de productos finales a un consumidor”<sup>27</sup>

### **Consumidor a consumidor (C2C)**

“También llamado **Consumer to consumer**, y se utiliza en las subastas en las que usuarios particulares venden”<sup>28</sup>

### **Consumidor a empresa (C2B):**

“También llamado, consumer to business, y no es más que los consumidores particulares que se agrupan para tener mas fuerza y hacer pedidos a empresas”<sup>29</sup>

## **3.6. Legislación comparada**

En la actualidad, debido a la globalización el uso de facturas electrónicas es muy utilizado en todo el mundo, las legislaciones que se destacan por la similitud de la legislación guatemalteca son las que se analizan a continuación:

---

<sup>27</sup> **Ibid.** Pág. 103

<sup>28</sup> Caal, Guillermo Ramon. Tesis: “**Plantación de la auditoria operacional en el área de ingresos de una empresa que utiliza comercio electrónico**”. Pág.125.

<sup>29</sup> **Ibid.** Pág. 125.

La implementación de la factura electrónica en Chile ha traído una serie de ventajas tanto para las empresas como para la administración tributaria, entre otras facilita el cumplimiento tributario mejora la forma de hacer negocios, estandariza la plataforma para el comercio electrónico y fortalece la fiscalización.

Además se destaca el impacto masivo significativamente con el quehacer económico. Su éxito se demuestra en el crecimiento que ha tenido. Solo entre los años 2006 y 2008 se han triplicado los usuarios autorizados. En la actualidad más del 28% de las facturas que se emiten se realizan en modalidad electrónica.

Una vez autorizados para operar el sistema de factura electrónica en Chile, los contribuyentes debían solicitar los rangos de folios de documentos necesarios para la emisión. Esto se realizó vía Internet y se entrega la autorización, para el rango del tipo de documento solicitado, a través de un archivo que se descargaba desde la página web de Sistemas de Impuestos Internos (SII).

Adicionalmente los contribuyentes, al implementar el sistema, envían mensualmente su información electrónica de compras y ventas en formato electrónico, eximiéndose así de mantener esta información impresa. También existe la posibilidad de incorporar otros libros contables y auxiliares de la contabilidad en forma electrónica, como el libro



diario, mayor, balance, etc. Con esto dio inicio para implementar la factura electrónica iniciando por los libros de contabilidad electrónicos.

En Chile la normativa que dio inicio a las operaciones de la factura electrónica son la Resolución Exente SII No 108 emitida el 24 de octubre de 2005, cuyo objeto es cautelar el interés fiscal y facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes, con lo cual establecen procedimientos para que los contribuyentes autorizados como emisores electrónicos puedan otorgar facturas electrónicas. En dicha resolución los contribuyentes deberán realizar las pruebas técnicas establecidas en una aplicación, antes de su utilización definitiva, así mismo los documentos tributarios electrónicos deben cumplir con las especificaciones de formato establecidas por el Servicio de Impuestos Internos de Chile.

Otra legislación que utiliza la factura electrónica es Colombia entró en vigencia por medio del Decreto 1929 del 29 de mayo de 2007, del Departamento Administrativo de la Función Pública reglamentó el artículo 616-1 del Estatuto Tributario referente a la aplicación de la factura electrónica, y el artículo 26 de la Ley 962 de 2005 sobre Racionalización de Trámites.



El gobierno colombiano señaló que este cambio de emisión de factura física a factura electrónica, es el resultado del trabajo liderado por la Vicepresidencia de la República y el Departamento Administrativo de la Función Pública, Planeación Nacional, la Agenda de Conectividad y la Cámara de Comercio de Bogotá.

El Decreto 1929 del 2007 faculta a los empresarios a expedir la factura electrónica como un documento equivalente a la factura física que soporta transacciones de venta de bienes o servicios.

La factura electrónica deberá contener como mínimo los requisitos señalados en el Artículo 617 del Estatuto Tributario y las normas que lo modifiquen o complementen, salvo los referentes al nombre o razón social y NIT del impresor. La factura electrónica no requiere la preimpresión de los requisitos que según dicha norma deben cumplir con esta previsión. Cuando se trate de factura cambiaría de compraventa, el documento llevará esta denominación, cumpliendo así el requisito del literal a) del Artículo 617 del Estatuto Tributario. Lo anterior sin perjuicio de los requisitos y condiciones que conforme con el Código de Comercio en concordancia con la Ley 527 de 1999, debe cumplir dicha factura para su expedición.

Los sujetos que opten por expedir factura electrónica y los adquirentes tendrán, entre otras, las siguientes obligaciones:

1. Realizar todas las actividades que permitan cumplir lo dispuesto en este decreto.
2. Tener disponibles y actualizados todos los registros en el domicilio social o asiento principal de los negocios, cuando estén obligados a llevar contabilidad.
3. Registrar en la contabilidad las operaciones efectuadas electrónicamente, cuando estén obligados a llevarla.
4. Exhibir y/o entregar facturas en el mismo formato en que fueron generadas y/o conservadas, sin perjuicio de requerir información relativa al formato utilizado.
5. Entregar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el contenido y en las condiciones de tiempo, modo, lugar y especificación técnica que señale esta entidad, la siguiente información:
  - 5.1. Las facturas electrónicas expedidas, entregadas, aceptadas y conservadas, incluidas las anulaciones y notas crédito, cuando se trate del obligado a facturar y, las facturas electrónicas aceptadas y conservadas, cuando el adquirente pretenda soportar costos y deducciones.
  - 5.2. Las facturas expedidas, generadas y numeradas por el sistema de facturación por computador incluyendo las notas crédito y anulaciones.

Cuando se trate de empresas de servicios públicos domiciliarios, la factura electrónica deberá contener como mínimo los requisitos señalados en el Artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.

En relación a las notas crédito deben corresponder a un sistema de numeración consecutiva y deben contener como mínimo el número y fecha de la factura a la cual hacen referencia, nombre o razón social y Número de Identificación Tributaria (NIT) del adquirente, la fecha de la nota, número de unidades, descripción, IVA (cuando sea del caso), valor unitario y valor total.

Si hay lugar a devoluciones o rescisiones deberá emitirse la nota de crédito, o efectuarse la anulación cuando se presente alguna inconsistencia, antes de ser aceptada la operación por el adquirente. Los números de facturas anuladas no podrán ser utilizados nuevamente y deberá llevarse un registro de las mismas.

El 17 de julio de 2008 se expidió la ley 1231, por medio de la cual la factura se hace un título valor. El párrafo del Artículo 1 de dicha Ley ordena al Gobierno Nacional reglamentar lo relacionado con la circulación de la factura electrónica como título valor.





La legislación colombiana en su normativa estableció cuando no hay lugar a factura electrónica:

- Se expida factura de exportación.
- Se expida factura en talonario o en papel.
- Se expida factura por computador u otra forma de factura o documento equivalente, para ser generada y entregada directamente al adquirente de bienes y/o servicios que se entregan y/o consumen en el local, consultorio o establecimiento de comercio.



## CAPÍTULO IV

### **4. Estudio de las consecuencias económicas y jurídicas que genera la aplicación de la factura electrónica en la sociedad guatemalteca en la ciudad capital.**

En los últimos años, la globalización y el avance de las tecnologías, han tomado un auge bastante grande en todo el mundo, dentro de estos avances esta la evolución digital en lo referente a la tributación.

La factura electrónica ha mostrado diversos beneficios que se obtienen en su proceso de implementación en los países en los cuales han optado por dicha herramienta ingresando a la tecnología tributaria, el inicio de la adopción de la factura electrónica comienza como un modelo opcional en donde después de algunas modificaciones de su implementación comienza a tomar un auge y queda como una herramienta fácil y ágil en los países que la han adoptado completamente.

Guatemala no se ha quedado atrás, por lo que la Superintendencia de Administración Tributación, con el paso de los años ha ido modernizando los sistemas tradicionales de tributación, muestra de ello es la implementación de la factura electrónica, algo que hasta hace unos años era desconocido, esto ha provocado que las empresas han



actualizado las actividades vinculadas con su gestión, adoptando nuevas tecnologías de la información y comunicación que pretenden incrementar la eficiencia alcanzada.

En este contexto, la facturación electrónica se erige como una de las principales oportunidades de negocio vinculadas a internet. Esta tecnología genera un documento tributario que reemplaza al documento físico en papel y que recoge en fichero la información relativa a la transacción comercial.

Al momento de entrar en vigencia el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 24-2007, comienza la facultad de poder facturar de forma electrónica las empresas que así lo deseen, para que esto se pudiera ser realidad hubo que realizar reformas a las leyes ya existentes como la que se realizó mediante Acuerdo Gubernativo Número 424-2006, al Reglamento del Impuesto al Valor Agregado; el cual es su Artículo 31 del nuevo reglamento establece los documentos por ventas o servicios adicionando el siguiente párrafo: “ Los contribuyentes podrán solicitar autorización a la Administración Tributaria para que la copia de las mismas se conserve en forma electrónica, en medio que garanticen la seguridad de la información por el plazo de prescripción que establece el Código Tributario.” La reforma consiste básicamente en la conservación se hará por medios electrónicos algo que antes no estaba autorizado.

Así mismo en el Artículo 35 del mismo reglamento, el cual se refiere a las facturas emitidas por maquinas y cajas registradoras, se adicionó el siguiente párrafo: "Cuando la Administración Tributaria hubiere autorizado conservar los duplicados de las facturas en archivos electrónicos, el contribuyente debe guardar los mismo por el plazo indicado en el párrafo anterior".

Estos fueron los cambios que tienen una relación directa con lo que era la introducción de la facturación electrónica, la cual se establece como una manera opcional para todos aquellos contribuyentes que estén interesados en utilizar este sistema.

A pesar de que se han realizado modificaciones desde antes del inicio de las operaciones de la factura electrónica, todavía siguen siendo necesarias innovar mas ya que todavía no se cuenta con el normativo jurídico suficiente, aunque se han hecho avances.

La factura electrónica abre un camino más seguro a la celebración de actos y contratos, envió de documentación y comercio por la vía electrónica, constituyendo un significativo respaldo e impulso a estas transacciones, pero al mismo tiempo tiene ventajas y desventajas de su utilización y como consecuencia se podrán dilucidar la consecuencia que trae la aplicación tanto en el ámbito económico como en el jurídico.

#### **4.1. Consecuencias económicas**

La corriente globalizante empuja a que las sociedades adquieran soluciones como la factura electrónica, ya que supone el eventual fin de la factura de papel, sin embargo países del tercer mundo como es Guatemala se complica ya que el gasto que el gobierno tiene que realizar es elevado por lo cual se implementó la factura electrónica como un modelo opcional con el fin de verificar si es factible la sustitución total de la factura de papel por la electrónica.

El gasto sobre las facturas de las grandes, medianas y pequeñas empresas ha variado ya que, el ahorro en utilización de papel ha disminuido, sin embargo como es algo opcional, únicamente la grandes empresas la utilicen en su mayoría, ya que hay que pagar un G-face para realizar este sistema, lo que compensa el gasto de papel para realizar este sistema.

A través de la entrevista realizada a un contador sobre los beneficios de la factura electrónica en su lugar de trabajo se pudo establecer lo siguiente:

- Ahorro de archivo físico
- Prontitud en la entrega
- Accesibilidad de información

Dicho sistema de facturación se comenzó a utilizar desde el 1 de octubre de 2012, para la empresa que trabaja, significando un avance en la forma de manejar las facturas. Además se ha podido establecer que para la empresa en que labora si ha existido una disminución de los costos asociados al proceso de emisión y recepción de facturas, de hasta un quince por ciento de ahorro de papel.

La utilización del sistema electrónico de facturación a dado un aumento en la eficiencia operativa de los mismos procesos aumentando notablemente la velocidad de facturación, sin embargo según el entrevistado establece que: toda facturación tiene su proceso, tiempo y únicamente es el ahorro en la entrega de la factura ya que ahora se realiza al momento de entregar la factura electrónica por mail

Respecto al tema de la anulación de la facturas, no ha existido una disminución; más bien se establece un cambio que a simple vista se hace más rápido y sencillo sin embargo la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) ha dado lineamiento respecto a la anulación de facturas electrónicas, ya que pueden existir errores humanos, aunque se haga de forma electrónica, la anulación se complica ya que antes la anulación de la factura se hacía por un sello, sin embargo ahora en la forma electrónica se tiene que hacer a través de una nota de crédito.



Existe un mayor control de manejo de documentos tributarios, evitando pérdidas, robos, manipulación no deseada, ya que toda la facturación está en servidor y este puede ser utilizado por varias personas a la vez queda registro del usuario que realiza cada operación de facturación, por lo cual si una factura es mal utilizada entonces se puede responsabilizar al usuario por el mal uso de ellas y así proteger el giro de la empresa.

Entre las ventajas financieras más destacables es el cashflow, ya que a diferencia de la factura en papel que se realizaba a través de la entrega personal al proveedor de dicho documento y este podía tardarse el tiempo pactado en la misma factura para el pago, en el caso de la factura electrónica agiliza la entrega de la misma, sin embargo en este sistema electrónico si no se tiene el contacto adecuado a quien entregarle la factura electrónica puede ser contraproducente.

Así como existen las ventajas también están sus desventajas entre las más destacables están:

- Para que el sistema de facturación electrónica funcione se necesita mucha comunicación dentro y fuera de la empresa con los clientes ya que hay un alto riesgo que la factura electrónica no sea entregada a la persona adecuada con lo cual se puede atrasar el proceso de pago de la factura electrónica



- La gran mayoría de empresas en Guatemala utilizan facturas de papel, por lo que muchas empresas solicitan que la impriman y la llevan a la empresa lo que hace que se pierda la versatilidad.
- En la actualidad existe un costo mensual que hay que pagar al G -face por el servicio de facturación electrónico.

Un elemento importante de la implementación de la factura electrónica a la sociedad es la protección y cuidado del medio ambiente y así proteger a la tierra del calentamiento global, ya que la implementación de la eliminación del papel en los procesos tributarios es amigable con el medio ambiente, factor que debe de ser considerado para posterior estudio.

#### **4.2. Consecuencias jurídicas**

La utilización de la factura electrónica como un modelo opcional en la sociedad guatemalteca, con el paso del tiempo provocará como consecuencias de carácter jurídico, seguridad y certeza al momento de emitirla.

Jurídicamente la factura es un título valor que incorpora un derecho, que en este caso es de carácter crediticio, además el derecho de cada tenedor será autónomo,



independiente y también la factura trae consigo la firma de quien lo crea; entonces al volverla electrónica automáticamente todos los derechos y obligaciones que posee una factura física también lo trae consigo la factura electrónica.

Algo importante que se debe analizar en el Código Tributario es lo que indica el Artículo 47, que para efectos de verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, la Superintendencia de Administración Tributaria tiene un plazo máximo de cuatro años, esto hace que el contribuyente deba conservar todas sus declaraciones de impuestos y documentos de respaldo, por dicho tiempo, como medio de comprobación para futuras verificaciones, esto incluye las facturas, notas de crédito de debito, como parte de la declaración del IVA. Este Artículo ha sido reformado por el Artículo 36 del Decreto 4-20012 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.

Es importante analizar el Artículo 30"A" del Código Tributario el cual se refiere a "Información respecto de terceros. La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la autoridad superior podrá requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro periódico o eventual de información referente a actos, contratos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, en forma escrita,

electrónica, o por otros medios idóneos, siempre que se relacionen con asuntos tributarios, no trasgreda el secreto profesional ni la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República, leyes especiales y/o dispuesto en este Código. En todo caso la Superintendencia de Administración Tributaria recibirá la información bajo reserva de confidencialidad. Dicha información deberá ser presentada utilizando formulario u otro medio que facilite la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento”.

A través de la entrevista realizada a la Licenciada Constanza María Inés Rosas Soto, Abogada y Notaria, estudiante de la Maestría de Derecho Tributario, establece que si efectivamente la utilización de facturas electrónicas dan seguridad y certeza jurídica, sin embargo afirma que es viable en ciertas transacciones financieras pero cuando se trata de pequeños contribuyentes o consumidores finales no resulta viable.

Además manifiesta que no en todas la empresas tienen el volumen y los recursos necesarios para realizar el pago de G face, ya que si bien es cierto se ahorra en papel la inversión que se debe hacer en el pago del proveedor de G face es igual o mayor que el de papel.



Asimismo estableció que se requiere inversiones adicionales en el desarrollo informático que le permita a la Superintendencia de Administración Tributaria implementar la factura electrónica de una forma segura.



## CONCLUSIONES

1. El Estado de Guatemala, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, creó el sistema de facturación electrónica, con el objetivo de actualizar y agilizar la tributación, sin embargo existen diversas ambigüedades en cuanto a la aplicación, así mismo no se impulsó la capacitación de cómo poder utilizar la factura electrónica a las grandes, medianas y pequeñas empresas.
2. La emisión de leyes por parte del Congreso de la República de Guatemala evidencia la falta de atención y cuidado en la redacción de las mismas, puesto que provocan con ellos ciertos conflictos al momento de aplicarlas, beneficiando a un sector determinado o no aprobando las nuevas leyes que darían seguridad jurídica y certeza para adoptar las facturas electrónicas las empresas de Guatemala.
3. Luego de realizar la investigación sobre las consecuencias jurídicas y económicas de la aplicación de la factura electrónica se evidencia que el sistema de facturación no es aplicable para empresas que manejan un volumen bajo de facturación, así mismo si no se cuenta con la tecnología adecuada y la actualización de tal tendrá una gran inversión al adquirir el equipo adecuado y capacitación de personal.





## RECOMENDACIONES

1. El Estado de Guatemala, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo el ente encargado de todo lo relativo a la tributación, debe impulsar y otorgar la capacitación al personal de las grandes empresas de Guatemala para que se encargue correctamente del manejo de las facturas electrónicas, con el fin de modernizar la tributación en Guatemala.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo el ente encargado de velar por el fiel cumplimiento de las leyes tributarias, debe implementar la forma correcta de hacer reformas y adiciones, tanto a las leyes tributarias como a sus Reglamentos, ya que desde hace algún tiempo lo viene haciendo a través de resoluciones de la citada dirección, siendo lo correcto hacerlo por medio de decretos según sea el caso.
3. Las empresas que manejen grandes volúmenes de facturación y utilicen el sistema de facturación electrónica deben implementar la forma correcta de control interno, como restringir el acceso a los servidores donde se tendrán almacenadas las facturas, la revisión de facturas que se reciban por su código de G face, con el fin de tener certeza y seguridad jurídica de las misma.



C

C





## BIBLIOGRAFÍA

- BESTIAT, Frederic. **La ley**. Madrid, España: Ed. Alianza. 2005.
- BUSTOS P. Cristian. **Tesis: Impacto en la factura electrónica en PYME'S**. Santiago, Chile: (s.e). 2003.
- CAAL, Guillermo Ramón. **Plantación de la auditoria operacional en el área de ingresos de una empresa que utiliza comercio electrónico**. Guatemala, Guatemala: (s.e.). 2006.
- Definicionlegal.blogspot.com/.../la-actividad-financiera-del-estado.html.conceptojurídico (1 de junio de 2013).
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México Distrito Federal, México: Ed. Porrúa. 1999.
- DUVERGER, Maurice. **Hacienda pública**. Barcelona, España: Ed. Bosh. 1968.
- FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo** México Distrito Federal, México: Ed. Porrúa. 1985.
- GIAN, A. **Curso de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. de derecho financiero. 1975.
- GIANNINI, A. **Instituciones de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. de derecho financiero. 1957.
- GIULIANI, Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. de Palma 2001.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos, Rubens Gómez de Souza y Ramón Valdez Costa. **Modelo de código tributario**. Bogotá, Colombia: Ed. Instituto Colombiano de derecho. 2010.
- MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos financieros finanzas públicas**. Guatemala, Guatemala: Litografía Print Color. 2000.
- PINO. Fernando. **La factura electrónica**. Madrid, España: Ed. Red. 2006.
- RETKIMAN K. Benjamín. **Teoría de la finanza pública**. México Distrito Federal, México: Ed. Universidad Autónoma de México. 1987.
- ROSS, Jaime. **Derecho tributario sustantivo**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Centro de Capacitación en política. 2009.



VALDEZ, Fernando y Mayra Palencia. **Los dominios del poder: la encrucijada tributaria.** Guatemala. Guatemala: FLACSO, 1998.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho administrativo tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. de Palma 2001.

VILLAGRÁN KRAMER, Francisco. **Biografía política de Guatemala. Años de guerra y años de paz.** Volumen II. Guatemala. Guatemala: FLACSO, 2004

### **Legislación**

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

**Código De Tributario.** Decreto Número 6-91. Congreso De La República De Guatemala, 1991.

**Ley del Organismo Judicial.** Decreto número 2-89, Congreso de la República de Guatemala, 1990.

**Acuerdo Número 08-2011 De La Superintendencia De Administración Tributaria.** 2011.

**Acuerdo Número 24-2007.** De la Superintendencia De Administración Tributaria. 2007.