

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



**INCERTIDUMBRE DE CERTEZA JURÍDICA EN EL ACUERDO SAT DSI-243-
2019 DE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

LUIS ALBERTO GÓMEZ MEDINA

GUATEMALA, FEBRERO DE 2021

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

**INCERTIDUMBRE DE CERTEZA JURÍDICA EN EL ACUERDO SAT DSI-243-
2019 DE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

LUIS ALBERTO GÓMEZ MEDINA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, febrero de 2021

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

DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL I, en sustitución del Decano

VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras

VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía

VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González

VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia

SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Carlos Ebertito Herrera Recinos
Vocal: Licda. Candi Claudi Vaneza Gramajo Izzepi
Secretario: Lic. Carlos Aguirre Herrera

Segunda Fase:

Presidente: Licda. Heydi Johana Argueta Pérez
Vocal: Lic. Mardoqueo Díaz
Secretario: Lic. Axel Javier Urrutia González

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 22 de julio de 2019.

Atentamente pase al (a) Profesional, CESAR ANDRES CALMO CASTAÑEDA
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
LUIS ALBERTO GÓMEZ MEDINA, con carné 200915853,
 intitulado INCERTIDUMBRE DE CERTEZA JURÍDICA EN EL ACUERDO SAT DSI-243-2019 DE
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

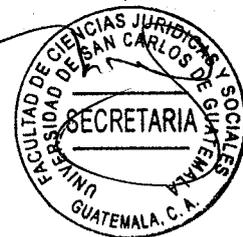
LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

César Andrés Calmo Castañeda
 Abogado y Notario

Fecha de recepción 05/09/2019.

Asesor(a)
 (Firma y Sello)

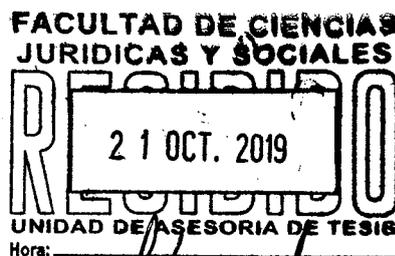




LIC. CESAR ANDRÉS CALMO CASTAÑEDA
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala 21 de octubre del año 2019

Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Distinguido Licenciado Orellana Martínez:

De conformidad con lo señalado según nombramiento de fecha 22 de julio del año 2019 se me nombró Asesor del alumno Luis Alberto Gómez Medina de su tesis "INCERTIDUMBRE DE CERTEZA JURÍDICA EN EL ACUERDO SAT DSI 243-2019 DE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA". Para el efecto hago de su conocimiento:

- a) **Del contenido científico y técnico de la tesis:** El trabajo de tesis desarrollado, de conformidad con el plan de investigación, muestra una amplia y exhaustiva explicación científica fundamentada en una recolección de datos referentes al tema, los cuales fueron obtenidos de forma minuciosa a través de la recopilación normativa de los instrumentos e instructivos aplicables y exigidos.
- b) **De las referencias bibliográficas:** El trabajo de tesis cuenta con suficientes referencias bibliográficas, con lo que se resguarda el derecho de autor y se enriquece la investigación realizada por parte del sustentante.
- c) **De la metodología y técnicas de investigación utilizadas:** Al llevar a cabo la elaboración de la tesis fue necesario el empleo de los métodos analítico y sintético y las técnicas de investigación bibliográfica y documental para la obtención de conocimientos básicos relacionados con el tema investigado y para llegar a la conclusión discursiva.
- d) **De la redacción capitular:** La redacción de los capítulos tiene un contenido acorde a la realidad. La misma es de útil consulta para la sociedad guatemalteca y señala claramente los objetivos trazados. Siendo el título respectivo de tesis: "INCERTIDUMBRE DE CERTEZA JURÍDICA EN EL ACUERDO SAT DSI-243-2019 DE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"
- e) **De la conclusión discursiva:** La conclusión discursiva establece que existe incertidumbre de Certeza jurídica en relación del Acuerdo SAT DSI-243-2019 de Superintendencia de Administración Tributaria.
- f) **Del parentesco:** Se hace la aclaración que entre el alumno y el asesor no existe parentesco alguno dentro de los grados de ley.

Doy a conocer que el trabajo de tesis del sustentante cumple de manera eficaz con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que extendo **DICTAMEN FAVORABLE** para que

Dirección: 28 Calle 0-54 Zona 3 de la Ciudad de Guatemala
Tel: 46486339

**LIC. CESAR ANDRÉS CALMO CASTAÑEDA
ABOGADO Y NOTARIO**



pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.



Lic. César Andrés Calmo Castañeda
Abogado y Notario



**LIC. CESAR ANDRÉS CALMO CASTAÑEDA
ASESOR DE TESIS
COLEGIADO 8286**

**Dirección: 28 Calle 0-54 Zona 3 de la Ciudad de Guatemala
Tel: 46486339**



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

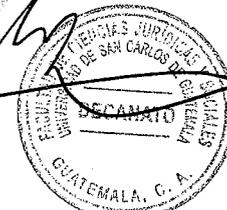


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 26 de octubre de 2020.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante LUIS ALBERTO GÓMEZ MÉDINA, titulado INCERTIDUMBRE DE CERTEZA JURÍDICA EN EL ACUERDO SAT DSI-243-2019 DE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

AJLR/JP.

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]






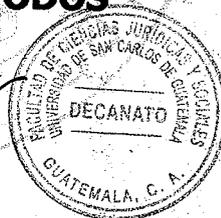
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

Decanato de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, veintiséis de octubre de dos mil veinte.

Se tiene a la vista la resolución de fecha veinticinco de junio de dos mil veinte, emitida dentro del trabajo de tesis "INCERTIDUMBRE DE CERTEZA JURÍDICA EN EL ACUERDO SAT DSI-243-2019 DE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA", del estudiante Luis Alberto Gómez Medina, carné número 200915853. Dado que la resolución relacionada carece de la totalidad de las firmas correspondientes y por lo tanto no puede surtir efectos, emítase la resolución que procede según la reglamentación universitaria aplicable.

Artículos 82 y 83 de la Constitución Política de la República, artículos 22 y 24 literales a), d), g) y j) del Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala (nacional y autónoma), artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
Vocal I en sustitución del Decano

cc. Archivo

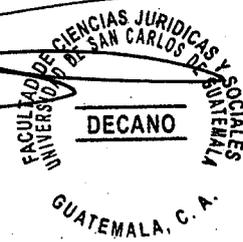




DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 25 de junio de 2020.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante LUIS ALBERTO GÓMEZ MEDINA, titulado INCERTIDUMBRE DE CERTEZA JURÍDICA EN EL ACUERDO SAT DSI-243-2019 DE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Fuente de inspiración en todo proyecto.
- A MI MADRE:** Casimira Medina ejemplo de amor y paciencia gracias por todo.
- A MI PADRE:** Alberto Gómez por su apoyo en todo momento, mi respeto y admiración.
- A MIS HERMANOS:** Gracias por su apoyo siempre.
- A MIS TÍOS:** Por el apoyo que me han brindado.
- A MIS ABUELOS:** Por todo su cariño y apoyo siempre.
- A MI FAMILIA:** En general eternas gracias.
- A MIS AMIGOS:** Ernesto Velásquez, Catherin López, Ana Chacón, Alis Figueroa, Rocio González, Shirley Laparra, Alejandra Natareno, César Calmo, Diana August, Eimy Aragón, Blanca Jiménez, Aáron Herrera, Ericka Chacón, Daniel Marroquin, Saraí Gálvez, Jorge Molina, Wendy Marroquin, Óscar Taracena, Hugo Mayen, Ixchel Yos, María Isabel Rivera, Hamilton Ovalle (en especial)



gracias por su apoyo y en general
a todos los que han estado conmigo.

A LOS PROFESIONALES:

Manuel Mejicanos, Sindy Cheesman,
Jorge Andrino, Ronald Arango, Ingrid
García, Freddy Orellana, Helmer
Reyes, Judith Urizar, Ever
Pérez, Efraín Berganza, Vladimir
Aguilar, Anna Cermeño, Mario
Archila, Nelida Tum, Antonio Malouf,
Vera Valvert por todo su apoyo.

A:

La tricentenaria Universidad de San
Carlos de Guatemala.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas
y Sociales, gracias.

PRESENTACIÓN



Este trabajo es de tipo cualitativo y pertenece a la rama del derecho tributario. Su propósito es plantear una solución a la incertidumbre y la falta de certeza jurídica que genera el Acuerdo SAT DSI-243-2019 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, se llevó la investigación durante el año 2019.

Como sujeto de trabajo se tienen a los contribuyentes y como objeto de análisis el estudio el análisis del Acuerdo SAT DSI-243-2019 que regula incorporar el régimen de Factura Electrónica en línea a los contribuyentes que provean bienes, obras, servicios y suministros a las entidades del Estado y sus dependencias bajo la modalidad de adquisición de contrato abierto, cotización, licitación y subasta electrónica inversa y la falta de regulación de plazos, ampliación y sanción en dicho acuerdo.

El aporte de este trabajo de tesis marca una necesidad en la ampliación de la resolución a efecto de que las empresas proveedoras empiecen a facturar de forma efectiva y electrónicamente, los contribuyentes puedan incorporarse sin ningún problema, que exista certeza jurídica en su aplicación, que no genere incertidumbre jurídica y se respete principalmente el principio de legalidad que impera en la Constitución Política de la República de Guatemala.

HIPÓTESIS



En el Acuerdo SAT DSI-243-2019 emitido por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria existe una incertidumbre jurídica al no proveer el plazo en dicho acuerdo para que las empresas comenzaran con la facturación electrónica como tampoco determinaron lo referente a la solicitud de ampliación ni mucho menos la sanción a imponer conforme al ordenamiento jurídico vigente. Por lo que se hace necesario que dicho acuerdo sea ampliado en el sentido que se establezca un plazo, solicitud de ampliación y la sanción que debe aplicar la Superintendencia de la Administración Tributaria SAT DSI-243-2019 a efecto que las empresas empiecen con la facturación electrónica.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



La hipótesis planteada fue con textualmente comprobada, ello con base en los fundamentos doctrinarios y legales obtenidos durante la investigación realizada se logró deducir la incertidumbre y certeza jurídica que existe en el Acuerdo SAT DSI-243-2019.

Para la comprobación se empleó en el desarrollo de la actividad investigativa el método analítico para descomponer en sus temas la hipótesis planteada. Posteriormente se empleó el método sintético para sistematizar la información recopilada del estudio individual de cada punto emergente de la hipótesis, también se empleó el método deductivo, para aplicar la norma general al caso concreto y el método inductivo para obtener una inferencia general de casos particulares. Además se aplica la técnica bibliográfica y documental, para recopilación de fuentes doctrinarias y normativas para fundamento de los resultados obtenidos.



Pág.

ÍNDICE

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario guatemalteco en congruencia con el derecho constitucional.....	1
1.1. Antecedentes del derecho constitucional.....	2
1.2. Definición de derecho constitucional.....	3
1.3. Principios del derecho constitucional.....	4
1.4. Antecedentes del derecho tributario.....	6
1.5. Definición de derecho tributario.....	7
1.6. Principios del derecho tributario.....	8
1.7. Tributo.....	10
1.8. Clasificación doctrinaria y legal del tributo.....	11
1.9. Impuestos.....	11
1.9.1. Clases de impuestos.....	12
1.10. Arbitrios.....	13
1.11. Contribuciones especiales.....	14
1.11.1. Clases de contribuciones especiales.....	15
1.12. Tasas.....	16

CAPÍTULO II

2. La administración de los tributos por parte del Estado.....	17
2.1. El Estado.....	18
2.2. Necesidad de los tributos de parte del Estado.....	19
2.3. Finalidades de la tributación.....	20
2.4. Repercusión de los impuestos.....	20



2.5. Obligación del Estado.....	21
2.6. Obligación de los guatemaltecos.....	23
2.7. Antecedentes de la Superintendencia de Administración Tributaria	24
2.8. Superintendencia de Administración Tributaria.....	25
2.8.1. Estructura y organización	26
2.9. Objeto y funciones.....	35
2.10. Facultades.....	36

CAPÍTULO III

3. Orden jurídico de los tributos y el régimen impositivo	39
3.1. El principio de legalidad en el derecho tributario	39
3.2. Definición del principio de legalidad.....	40
3.3. Relación del principio de legalidad con el derecho tributario.....	41
3.4. Su relación en la Constitución Política de la República de Guatemala	42
3.5. Su regulación en la ley ordinaria tributaria	43
3.6. Formas de extinción del tributo.....	44
3.7. Régimen impositivo de tributos.....	50

CAPÍTULO IV

4. Los instrumentos informáticos y su uso en el derecho tributario.....	55
4.1. La factura.....	56
4.2. Naturaleza jurídica	58
4.3. Antecedentes de la Factura Electrónica	59
4.4. Definición de la Factura Electrónica.....	60
4.5. Características de la Factura Electrónica	61
4.6. Funcionamiento y facturación de la Factura Electrónica	65



4.7. La contratación de bienes, servicios, obras y suministros de empresas con el Estado bajo el Régimen de Factura Electrónica.....	67
4.8. La factura como método para agilizar el proceso de provisión de servicios.....	67
4.9. La Factura Electrónica como método para facilitar el proceso de implementación de documentos	68
4.10. La Factura Electrónica como método para transparentar la administración tributaria.....	70

CAPÍTULO V

5. Incertidumbre de certeza jurídica en el Acuerdo SAT-DSI-243-2019 de Superintendencia de Administración Tributaria	73
5.1. Legislación vigente en Guatemala para determinar la incertidumbre de la certeza jurídica en el Acuerdo emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria	74
5.2. Legislación comparada.....	83
5.3. Análisis del Acuerdo SAT DSI-243-2019 de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	87
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	89
BIBLIOGRAFÍA	91



INTRODUCCIÓN

En el mes de marzo del año 2019, la Superintendencia de Administración Tributaria emitió la resolución SAT DSI-243-2019 que obliga incorporar al régimen de Factura Electrónica en Línea FEL a los contribuyentes que provean bienes, obras, servicios y suministros a las entidades del Estado y sus dependencias, bajo las modalidades de adquisición, de contrato abierto, cotización, licitación y subasta electrónica inversa; como consecuencia de esta resolución existe incertidumbre y certeza jurídica para los contribuyentes sobre aquellas prestaciones que realicen sin la utilización de esta factura.

La problemática que motiva la actividad puede describirse entonces como la incertidumbre y certeza jurídica que genera el Acuerdo SAT DSI-243-2019 en cuánto asimismo, no establece el plazo para incorporación de los contribuyentes y tampoco la forma de solicitar una ampliación en los casos en que no pudieren inscribirse.

El objetivo general de este fue demostrar, que es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria emita una resolución que amplíe los efectos de la Factura Electrónica en Línea –FEL- , los métodos y sujetos de aplicación, así como los plazos correspondientes para la adhesión a este sistema, sin caer en contravención a los principios constitucionales mencionados. Como necesidad la factura electrónica debe tener bien determinadas sus características y efectos en virtud que se trata de un documento obligatorio que de no ser emitido o presente problemas en su emisión, implicará la infracción a los contribuyentes, para lo cual debe haber soluciones jurídicas que se enfoquen en agilizar el proceso.

La tesis se desarrolló en cinco capítulos que abarcan los siguientes contenidos: en el primero, se expone lo relativo a la congruencia que existe dentro del derecho tributario guatemalteco y el derecho constitucional, antecedentes y clasificación de



tributos; en el segundo, se analiza la administración de los tributos por parte del Estado, en relación al Estado y la Superintendencia de Administración Tributaria; en el tercero, se refiere lo relativo al orden jurídico de los tributos y el régimen impositivo, legalidad del tributo la contratación de bienes, servicios, obras y suministros de empresas con el Estado bajo el régimen de facturación electrónica y el método de para agilizar el proceso de provisión de servicios y régimen impositivo de tributo; en el cuarto, se exponen los instrumentos informáticos y su uso en el derecho tributario, en alusión a la factura tradicional y la Factura Electrónica; en el capítulo quinto, se propone el análisis para determinar tanto la incertidumbre y la certeza jurídica en la legislación vigente, un breve estudio de derecho comparado y concluye con el análisis de la resolución SAT DSI-243-2019 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para la realización de la investigación se utilizaron los métodos: analítico, para descomponer en sus temas la hipótesis planteada; el método sintético, para sistematizar la información recopilada del estudio individual de cada punto emergente de la hipótesis; el método deductivo, para aplicar la norma general al caso concreto; el método inductivo para obtener una inferencia general de casos particulares. Además se aplica la técnica bibliográfica y documental para recopilación de fuentes doctrinarias y normativas para fundamento de los resultados obtenidos.

Esperando que la información contenida en la tesis sea de ayuda ya que cabe en la necesidad que se amplíe el Acuerdo y se establezca un plazo, una ampliación y una sanción, para que el contribuyente se adhiera sin ningún problema a la modalidad de factura electrónica en línea.



CAPÍTULO I

1. El derecho tributario guatemalteco en congruencia con el derecho constitucional

El derecho constitucional le otorga al Estado ciertas potestades para regular los tributos, establecer principios y limitaciones constitucionales tal y como lo establece los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones, que muchas leyes fiscales desarrollan, surgen de la norma constitucional.

Villegas Héctor expresa que el derecho constitucional tiene relación con el derecho tributario en el momento que “estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que estas existen y aun cuando no sean constitucionales escritas.”¹ También podemos mencionar que el derecho tributario constitucional, es el conjunto de normas que disciplinan las soberanías dentro del Estado y las delimitan entre ellas.

Se puede determinar que el derecho tributario tiene relación con el derecho constitucional ya que este toma principios constitucionales para crear los tributos, entonces de esa manera dichas normas tributarias tendrán límites y no

¹ Derecho financiero y tributario. Pág. 22



sobrepasaran los derechos de los ciudadanos.

1.1. Antecedentes del derecho constitucional

Para comprender los antecedentes del derecho constitucional, se debe necesariamente referir los movimientos constitucionalistas y el surgimiento de las primeras constituciones, de tal forma que el contar hoy con un derecho constitucional, se debe a los grandes acontecimientos del último cuarto del Siglo XVIII que cambiaron el mundo.

“La revolución americana y revolución francesa relativo a la revolución americana, las colonias británicas ubicadas en América iniciaron en el Siglo XVII sus protestas, especialmente por la diferencia con que se aplicaba el derecho en ellas, en cuanto a la forma en que se aplicaba en Inglaterra, siendo que para el año 1765 se opusieron al que se aplicaba en Inglaterra, a tal extremo que en el año 1765 manifestaron su oposición a no pagar impuestos a la corona inglesa.”²

Entre 1774 y 1775 se organizan varios congresos, los cuales dieron como resultado la independencia de las colonias británicas, llegando algunas de estas colonias a tener su propia constitución y logrando agruparse en confederaciones, hasta llegar en 1787 a lograr la independencia de la colonia británica y redactando el

² Bielsa, Rafael. **Derecho constitucional**. Pág. 24



anteproyecto de constitución federal, el cual fue aprobado por la mayoría de los estados o colonias que conformaron la confederación.

“Pero, el movimiento que se considera como el verdadero antecedente al derecho constitucional, es la revolución francesa. Durante esa época, los estados generales que conformaban Francia, no se habían reunido desde el año 1614 y por las múltiples presiones sociales y la necesidad de una reforma, se reúnen los representantes estados en asamblea general, y se inicia la revolución, con la famosa toma de la bastilla. Y es en Francia durante el año 1789 cuando se proclama con carácter universal y atemporal la famosa declaración de los derechos del hombre.”³

Cabe referir que los antecedentes históricos de esta rama del derecho, no se concentran en las revoluciones citadas, pero éstas son los movimientos de mayor impacto, mismas que sentaron las bases para su conformación y la promulgación de constituciones políticas en los diferentes estados.

1.2. Definición de derecho constitucional

Se analizarán aquellos preceptos de derecho constitucional que cumplen con los requisitos, características y elementos indispensables en toda definición, por lo cual a continuación se mencionan las siguientes:

³ Pereira Orozco, Alberto. **Derecho constitucional**. Pág. 14



“Derecho constitucional es el conjunto de normas jurídicas que organizan el Estado determinan los principios a los que debe ajustarse su funcionamiento y señalan las garantías y derechos de que están asistidos todos los miembros de la comunidad política.”⁴

“El derecho constitucional es la rama del derecho público que tiene por objeto la organización del Estado y sus poderes, la declaración de los derechos y deberes individuales y colectivos, y las instituciones que las garantizan.”⁵

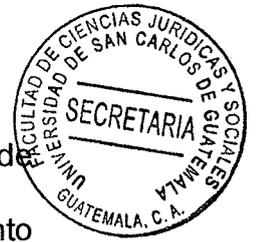
Al observar las definiciones de derecho constitucional, hare referencia a la organización del Estado y de sus poderes, que es lo que constituye en sí la comunidad política; así mismo hacen referencia a la declaración de los derechos propios de los habitantes y de los medios que garantizan su protección.

1.3. Principios del derecho constitucional

El derecho constitucional, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y permiten su correcta interpretación. Resulta evidente que las normas de derecho constitucional son de carácter general al aplicar y de hacer posibles las normas constitucionales, puede ser que algunas circunstancias no se encuentren taxativamente delimitadas; cuando entran a fungir los principios. Así, al sistema constitucional se le pueden señalar los siguientes principios:

⁴ **Ibíd.** Pág.16

⁵ Pirussina Ritcher, Marcelo. **Derecho constitucional.** Pág. 23



- A. Principio de la supremacía constitucional: Consiste en la particular relación de supra subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico; de forma tal que se logre asegurar la primacía de la ley fundamental del Estado.
- B. Principio de control: Se encuentra íntimamente vinculado al anterior, el de supremacía constitucional. Y es que no basta con establecer la supremacía de las normas constitucionales sobre las demás normas que conforman el ordenamiento jurídico, es necesario, entonces; garantizar la efectividad de dicho principio frente a los actos gubernamentales.
- C. Principio de limitación: El Estado reconoce un conjunto de derechos denominados derechos humanos que les son inherentes a sus habitantes, en el entendido de que dichos derechos se deben ejercer dentro del mismo contexto social, ello, es, que ninguno de estos es absoluto y necesitan ser limitados y reglamentados con el fin de que todos los ciudadanos puedan acceder, en igualdad de condiciones; a su ejercicio.
- D. Principio de razonabilidad: En congruencia con lo eferente al principio de limitación, es necesario conocer hasta dónde puede utilizar el Estado dicha facultad.
- E. Principio de funcionalidad: Establece las condiciones de funcionamiento de la estructura del poder en el Estado, a partir de la división de los poderes del

gobierno tanto a nivel del aparato central del poder, como a nivel territorial con el objeto de impedir la concentración del mismo.



F. Principio de estabilidad: Busca garantizar la estabilidad en el tiempo. Con este fin se presentan ciertas características, que son la confluencia de los principios antes enumerados.

G. Principio de certeza y seguridad jurídica: Se basa en la certeza del derecho tanto el ámbito como su aplicación y que significa la seguridad de que puede conocerse lo previsto como prohibido, ordenado o permitido por el poder público.

1.4. Antecedentes del derecho tributario

El derecho común, es el derecho que dio origen al derecho civil, este es el tronco común de todas las ramas del derecho; el derecho civil se compara a un gran tronco y de éste se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, pero esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro.

“El hombre desde el inicio de la humanidad, tiende a vivir en sociedad, y esta vida colectiva, dio inicio a necesidades distintas a las que tiene el ser humano en forma aislada; vemos así que cuando el ser humano decide integrarse a una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que



primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia, estos ideales dan lugar a las necesidades públicas.”⁶

Así sucesivamente con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan, convirtiéndose en estados, mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno, éste último que por estar orgánicamente constituido, es el representante del Estado, y como tal ejerce su poder imperio, sustituyendo al jefe de la antigüedad; es, entonces, el gobierno de cada Estado el encargado de organizarse adecuadamente para poder crear la normativa legal en todos los ámbitos para normar su actividad pública como una de las actividades del Estado.

1.5. Definición de derecho tributario

Godoy Norberto define al derecho tributario como: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derecho y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos contenciosos y oficiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”⁷

⁶ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 26

⁷ **Teoría general del derecho tributario**. Pág. 13



En sí, el derecho tributario es el conjunto de normas legales que procuran los medios financieros para que el Estado pueda atender a los gastos públicos. En sí es un reconocimiento de una obligación de parte del particular a favor del Estado.

1.6. Principios del derecho tributario

A. Principio de legalidad: Los impuestos deben establecerse por medio de la ley; uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido como reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público; los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal.

B. Principios de justicia y de equidad: Se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia: dar a cada quien lo suyo, es decir, la justa distribución de las cargas tributarias, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar las mismas y responder por el pago del tributo.; y por equitativo: darlo en forma proporcional.

C. Principios de igualdad y de generalidad: Se basa en los sujetos de la obligación tributaria, tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el



contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas.

- D. Principio de capacidad económica: Explica reconociendo que el Estado para cumplir con sus fines y satisfacer sus gastos necesita gravar a la población con impuestos para la obtención de recursos, pero ese gravamen no debe de hacerse de acuerdo con la cuantía en que cada uno se beneficiaría del gasto público, sino con arreglo a la capacidad de pago que el individuo tenga para pagar impuestos.
- E. Principio de no confiscación: Prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes pues el Estado no podría gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener su ganancias.
- F. Principio que prohíbe la doble o múltiple tributación: Tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos.



G. Principio de no retroactividad: El principio general que domina esta materia que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, pero, este principio no debe ser considerado como absoluto y todos los autores admiten que sufre excepciones.

1.7. Tributo

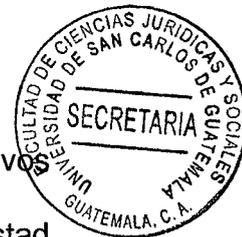
Para Brolo Pedro, los tributos son “una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.”⁸

Villegas Héctor expone: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”⁹

El Artículo 9 del Código Tributario, se define al tributo como: “son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

⁸ **Algunos principios y aspectos jurídicos fundamentales del derecho tributario guatemalteco.**
Pág. 24

⁹ **Op. Cit.** Pág. 30



En sí tributo constituye la cantidad en dinero o equivalentes, que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria deben pagar al Estado, en virtud de la potestad impositiva y coercitiva del mismo o por la obtención del contribuyente de un servicio o beneficio directo o indirecto por parte del estado, constituyendo la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

1.8. Clasificación doctrinaria y legal del tributo

En la doctrina se consideran como tributos: Impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y tasas, aunque no se catalogan como tributos, en Guatemala, es la retribución pagada por servicios prestados por las instituciones del Estado a quienes lo solicitan.

El Artículo 10 del Código Tributario establece las clases de tributo: "Impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras".

1.9. Impuestos

Se establece que es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva, en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación



debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o déficit de los divisibles.

Para Brolo Pedro, el impuesto es “Una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible.”¹⁰

El Código Tributario, en su Artículo 11, “establece que el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

1.9.1. Clases de impuestos

A. Directos: En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no se da la traslación del impuesto a un tercero.

B. Indirectos: En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, sujeto pasivo lo traslada a un tercer sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo traslada a un tercer sujeto pagador quien es el que verdaderamente lo paga.

¹⁰ Op. Cit. Pág. 25



C. Personales: Son tributos que recaen sobre el total de la capacidad tributaria del contribuyente, tomando en consideración su situación personal y establecimiento a tal efecto ciertos desgravámenes tales como: cargas familiares.

D. Reales: Son aquellos que tienden a gravar un elemento económico con independencia del titular de ese bien económico, no considerando su situación personal desde el punto de vista económico.

E. Ordinarios: Son aquellos que deben pagarse periódicamente en cada ejercicio fiscal; los establece el Estado para ser permanentes, estables y obtener de ellos fuente segura de ingresos.

F. Extraordinarios: Son impuestos que se establecen para ser recaudados una sola vez, por tal razón no vienen a constituir fuente estable de ingresos para el Estado.

1.10. Arbitrios

Los arbitrios se definen: Como una retribución por cierta actividad administrativa, en la que sólo se persigue cubrir el costo, pero en manera alguna obtener un rendimiento con propósitos financieros, es decir procura el mayor ingreso posible para la hacienda municipal.



Según Brolo Pedro los arbitrios “son ciertos medios ordinarios y extraordinarios, que se conceden generalmente a los municipios, y en ocasiones las provincias para arbitrar o allegar recursos con que cubrir sus atenciones.”¹¹

Asimismo el Artículo 12 del Código Tributario “establece que arbitrio es todo impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

Pero el Artículo 100 literal e) del Código Municipal “establece: Constituyen ingresos del municipio... e) El producto de los arbitrios, tasas y servicios municipales”.

1.11. Contribuciones especiales

Recurso aislado que se establece para afectar los beneficios de un grupo o de una clase obtenidos particularmente con motivo de una obra de interés colectivo.

Para Rodríguez Raúl es “Un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración.”¹²

Según el Artículo 13 del Código Tributario, “establece que una contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios

¹¹ **Op. Cit.** Pág. 26

¹² **Derecho fiscal.** Pág. 27

estatales”.



1.11.1. Clases de contribuciones especiales

A. Contribuciones de mejora: Es la más conocida y utilizada, es aquella cuyo hecho grabable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividad estatal. El Código Tributario, regula lo concerniente a las contribuciones por mejoras, estableciendo que es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

B. Contribución de seguridad social: Es la prestación acerca del patrono y trabajadores integrantes de los grupos beneficiarios destinados a la financiación del servicio de la previsión, para la protección de la salud de los mismos trabajadores.

C. Contribución por gasto: Es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades particulares que provocan un gasto público o el incremento al gasto público.



1.12. Tasas

Según Rodríguez Raúl define la tasa diciendo que “Es un derecho que se percibe por el Estado como persona soberana, por servicios o prestaciones especiales o individualizables, de carácter jurídico administrativo organizados con fines colectivos y que lo paga el usuario a su solicitud.”¹³

Se puede establecer que cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa. Siendo éste el ingreso no originario que percibe el Estado y que consiste en la suma de dinero que contra el sujeto activo de la relación jurídico tributaria se cobra por el goce de un servicio público; lo percibe el Estado en virtud y con motivo, de la prestación de un determinado servicio.

¹³ *Ibíd.* Pág. 26

CAPÍTULO II



2. La administración de los tributos por parte del Estado

El Estado obtiene recursos por medio de tres grandes fuentes: Por medio de la explotación de su propio patrimonio, imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder imperio y por medio del crédito público interno o externo.

Obtiene tributos de la sociedad en base a la recaudación que realiza, entendiendo a la misma, como la fase fundamental de la actividad financiera del Estado, para que existan las demás. Nace de la necesidad del Estado de agenciarse de fondos, para poder funcionar y cumplir con sus fines. En el derecho guatemalteco se contempla como un cívico respaldado en las prescripciones legales.

Para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones es imprescindible el aporte de cada guatemalteco, pues para que de educación, proteja la salud y promueva el desarrollo se necesita inversión de recursos económicos. Obligándose los ciudadanos a dar una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente, una obligación de dar. Esto se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala como obligaciones cívicas, de contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley. La tributación representa la mayor parte de recursos del Estado, puesto que todos aportan para hacer posible los servicios públicos que directa o indirectamente benefician al conjunto de habitantes.



Consiste en la totalidad de los deberes tributarios correspondientes al sujeto pasivo, provenientes de la relación tributaria. La obligación principal consistirá en el pago de la deuda tributaria, pero también, deben prestar, libros de contabilidad, registros, demás documentos que establece la normativa de cada impuesto, así mismo, facilitar la práctica de inspecciones, comprobaciones y proporcionar a la administración los datos, informes, antecedentes que tengan relación con el hecho imponible.

2.1. El Estado

El definir al Estado ha sido una ardua tarea que se impusieron los hombres desde hace mucho tiempo. Como consecuencia, encontramos en el devenir histórico diversas intenciones de encuadrar al Estado en un sector concreto de la realidad y establecer las notas que lo individualizan.

Platón dijo que: “El Estado era un ente ideal”, y Aristóteles “que era una sociedad perfecta” Juan Jacobo Rousseau lo calificó como: “La asociación política libremente fundada por los partícipes del contrato social”, Emanuel Kant dijo que: “Era una reunión de hombres que viven bajo leyes jurídicas”, Hans Kelsen lo identifica como: “Una ordenación de elementos heterogéneos”, León Duguit dice que: “Es la agrupación humana donde los más fuertes imponen su voluntad a los más débiles”.

“En un sentido amplio es un conglomerado social, político y jurídico constituido y asentado sobre un territorio determinado, sometido a una actividad que se ejercerá



a través de sus propios órganos, cuya soberanía es reconocida por otros Estados según Bielsa Rafael .”¹⁴

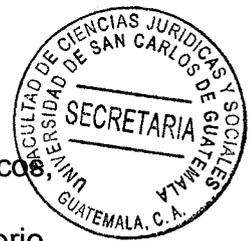
Se establece entonces que el Estado es una forma de organización social, con personalidad jurídica propia ya que puede adquirir derechos y obligaciones, a través de la cual se organiza a un grupo de personas que se encuentran establecidas en un territorio determinado, bajo un ordenamiento jurídico que es creado y aplicado por el poder público con el fin de alcanzar el bien común, organizándose con el único fin de proteger a la persona, a la familia y alcanzar el bienestar común.

2.2. Necesidad de la administración de los tributos de parte del Estado

El Estado proporciona bienes sociales y bienes monetarios, porque alguno de estos bienes posee características que les hacen poco aptos para su provisión a través del mercado. El Estado gasta dinero para mantener a los pobres y actúa para corregir ciertos fallos del mercado en orden a su bien funcionamiento como mecanismo planificador.

No obstante propugnar por la no intervención del Estado, luego justifica su existencia e intervención al reconocer que determinados bienes o servicios sólo pueden ser suministrados por el Estado, entre los que se señala: vivienda, limpieza de calles, parques urbanos, educación.

¹⁴ Op. Cit. Pág. 46



Así como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades generales, como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación y salud pública. Para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar erogaciones que suponen los previos ingresos. Observamos por lo pronto la necesidad de que el Estado efectúe gastos. Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones.

2.3. Finalidades de la tributación

El Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que encontramos: la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación, salud pública, etc. O sea, en otras palabras que la finalidad de la tributación de los recursos, es para el cumplimiento de sus fines sociales.

2.4. Repercusión de los impuestos

Para Bielsa Rafael la repercusión es: “una consecuencia, efecto, resultado y de inminente trascendencia. El establecimiento de todo impuesto al afectar la riqueza, ya sea en forma inmediata o mediata, directa o indirecta, da lugar a una serie de



efectos, fenómenos y consecuencias según las circunstancias: Si el sujeto señalado como causante será realmente el pagador del impuesto, la reacción de la economía nacional y en especial la de la actividad que quedará gravada si se dará reacción de la economía en forma positiva, si se dará origen a una fuerte evasión tributaria, si se dará origen a la emigración de la fuente afectada y si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar.”¹⁵

Todas estas circunstancias, son las mínimas en cuanto el Estado debe poner atención para lograr la contribución requerida; preverlas de tal manera que logre la recta y efectiva recaudación de los contribuyentes pasivos de la obligación tributaria. El ente recaudador debe de trasladar el impuesto obtenido del contribuyente, hacia instituciones del mismo Estado para que lo retribuya en las distintas prestaciones de servicios hacia el país.

2.5. Obligación del Estado

El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de suma de dinero o en algunos casos el pago en especie, junto al orden jurídico, establecido entre el Estado y los mismos particulares, se conoce a la obligación tributaria, el cual es de contenido único o variado. La relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto,

¹⁵ **Ibíd.** Pág. 29



cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley de modo tal que ésta vendaría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria.

El Estado está obligado a proveer a los habitantes derechos mínimos, lo que significa que a todo guatemalteco por lo menos se le debe asegurar: La protección social, económica y jurídica de la familia, orientar la economía nacional de manera que los recursos naturales y humanos se utilicen adecuadamente, para aumentar la riqueza de la nación y distribuirla equitativamente; debe promover el desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuniarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza y cuidar que las condiciones de vida mejoren en lo social y económico. Varios tratadistas han definido la obligación tributaria:

Monterroso Gladys la define como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”¹⁶

Giuliani Forouge concreta “el concepto estableciendo, que es “el vinculo jurídico en virtud del cual un sujeto deudor, debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario acreedor, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”¹⁷

¹⁶ **Derecho tributario I / finanzas públicas.** Pág. 35

¹⁷ **Ibíd.** Pág. 36



Por su parte, el Código Tributario en el Artículo 14 “establece: La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores de tributo y los sujetos pasivos de ella”.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto de hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos de que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Cabe comentar que el concepto contenido anterior, abarca las características esenciales de la obligación tributaria reconocidas en la doctrina las cuales son: Vínculo personal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, implica la prestación de un tributo, su única fuente es la ley y nace al producirse el hecho generador.

2.6. Obligación de los guatemaltecos

Para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones es imprescindible el aporte de cada guatemalteco, pues para que de educación, proteja la salud y promueva el desarrollo se necesita inversión de recursos económicos. Obligándose los ciudadanos a dar una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente, una obligación de dar.



Esto se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala como obligaciones cívicas, de contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley. La tributación representa la mayor parte de recursos del Estado, puesto que todos aportan para hacer posible los servicios públicos que directa o indirectamente benefician al conjunto de habitantes.

2.7. Antecedentes de la Superintendencia de Administración Tributaria

Previo a la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria existieron varios antecedentes de un órgano de recaudación de tributos. El primero de ellos es la Dirección General de Hacienda, que posteriormente pasó a denominarse como Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El 7 de octubre de 1825 se crea la primera de estas instituciones, es decir, la Dirección General de Hacienda, la cual funcionaba como una dependencia del despacho de guerra y hacienda. Posteriormente, en el año de 1971, se modificó la denominación de Ministerio de Hacienda y Crédito Público al Ministerio de Finanzas Públicas y se estableció que la Dirección General de Rentas Internas es la encargada de la recaudación de los tributos. Esta última entidad, la Dirección General de Rentas se creó según el Decreto 106-71 del Congreso de la República de Guatemala.

Ahora bien, otro de los órganos encargado de la recaudación de tributos fue la Dirección General de Aduanas, entidad constituida según el Código de Aduanas en el año de 1935. Como su nombre lo establece, su función era la regulación y administración de las aduanas del país, lo que implicaba la recolección de los



tributos provenientes del comercio exterior. La Superintendencia de Administración Tributaria asume en forma total y absoluta toda recaudación de impuestos, incluyendo los de aduanas.

“Al iniciar la Superintendencia de Administración Tributaria, en el año 1997, se procedió como primer paso, a registrar la estructura orgánica de dicho organismo, entre los cuales se encontraban el presidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, Secretario Técnico, Dirección General de Planeación Tributaria, entre otros. Posteriormente, en el año 1999, se crean los administradores generales de grandes contribuyentes y evaluación tributaria. Luego, en el 2001, se crean las administraciones generales de asistencia al contribuyente y destino de bienes. En el año 2003, la presidencia de la Superintendencia de Administración Tributaria modifica su denominación a jefatura. Luego, en el año 2005, se modifica la estructura orgánica de dicha entidad para quedar con una jefatura, órgano interno de control, aduanas, entre otros.”¹⁸

2.8. Superintendencia de Administración Tributaria

“Entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional. Para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna la presente Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98. Goza de autonomía funcional, económica,

¹⁸ Instituto centroamericano de estudios fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala, desde los mayas hasta la actualidad**”. Pág. 56



financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”¹⁹

La Superintendencia de Administración Tributaria, inició funciones en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida; honesta y transparente

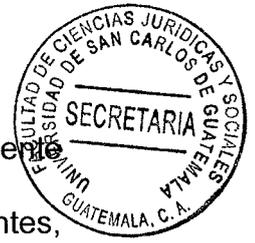
2.8.1. Estructura y organización

Para que la administración tributaria lleve a cabo sus funciones y pueda cumplir con los objetivos para los que fue creada, es necesario que exista una estructura organizacional que lleve a cabo la dirección a nivel general, así mismo la dirección de las diferentes dependencias del órgano recaudador. Para ello se cuenta con la siguiente estructura:

A. Directorio

“Para que la Superintendencia de Administración Tributaria iniciara sus operaciones, a fin de dar cumplimiento a los objetivos y funciones para los que fue creada fue necesario iniciar con la selección de un directorio que pudiera

¹⁹ **Creación de la institución.** [Http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat.html](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat.html). (Consultado el 27 de octubre de 2019).



dirigir la institución, por lo que de una nómina de doce candidatos, el Presidente de la República fue el encargado de seleccionar a los titulares y suplentes, nombramiento que quedó asentado según el Acuerdo Gubernativo No. 252 98.²⁰

El Artículo 7 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que el Directorio es "el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria. Le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento, la gestión institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria y el cumplimiento de las metas de recaudación".

El Directorio de Superintendencia de Administración Tributaria se integra con seis directores en la forma siguiente: 1. Ministro de Finanzas Públicas quien lo preside, y es suplente el Viceministro de Finanzas; 2. Superintendente de Administración Tributaria, quien participa con voz pero sin voto, actúa como Secretario del Directorio. Su suplente será el Intendente que él designe; 3. Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la comisión de postulación que se establece en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

²⁰ **Ibíd.**



Para optar a uno de los cargos del Directorio los postulantes deben reunir los requisitos siguientes: a) Ser guatemalteco; b) Ser mayor de treinta años, c) De reconocida honorabilidad y capacidad profesional; d) Encontrarse en ejercicio de sus derechos civiles; e) Profesional acreditado con grado académico en el área económica financiera o jurídica a nivel de licenciatura o post grado; f) Haber ejercido la profesión indicada en el inciso e) Por lo menos cinco años.

B. Superintendente

”El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que le corresponden al Directorio. El Superintendente celebrará los contratos convenidos y, en general, toda clase de actos jurídicos directamente vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria o relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados para el cumplimiento de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.”²¹

²¹ **Intendencia de Fiscalización.** www.Portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat/742-principales-funciones-de-los-organos-y-dependencias-de-lasat.htmlhttp. (Consulta do 27 de octubre de 2019).



El Superintendente ejercerá sus funciones con absoluta independencia de criterios y bajo su entera responsabilidad siempre en apego con la ley. Sin menoscabo de lo que establecen otras leyes, el Superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo.

Le corresponde al Presidente de la República seleccionar al Superintendente de una terna propuesta por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dicho nombramiento es por tiempo indefinido, según lo que establece las normas vigentes.

El Artículo 23 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, “norma cada atribución que le corresponden al Superintendente de Administración Tributaria, entre ellas se encuentra; cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera, así como ejercer la función y representación legal de la Superintendencia Administración Tributaria la cual podrá delegar conforme lo establece la ley; deberá resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes afines; imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras; también deberá planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, velando por el cumplimiento de los fines y objetivos”.



C. Intendencia de Fiscalización

“Es la Intendencia responsable de coordinar y controlar la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización, planificación y programación en el ámbito nacional el control y la fiscalización de los tributos, incluyendo los que gravan las operaciones relacionadas con el comercio exterior; de la misma forma analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resuelve en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Artículo 98 del Código Tributario, a excepción de aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al superintendente.”²²

La Intendencia de Fiscalización es un departamento de la administración tributaria, creada específicamente para analizar los estados financieros de los contribuyentes conforme al pago de impuestos, realizado correctamente por cada uno de ellos, la falta de este da como resultado que el departamento realice fiscalización al contribuyente cuando no haya cumplido conforme a su capacidad, honestidad y transparencia sus obligaciones tanto las formales como las sustanciales ante la administración tributaria.

D. Intendencia de Recaudación

“Es el departamento encargado de percibir los impuestos que cada contribuyente

²² *Ibíd.*



declara al fisco, es un departamento creado por la Superintendencia de Administración Tributaria con la finalidad de implementar estrategias que mejoren la recaudación de impuestos de forma eficiente y eficaz y de esa cuenta contribuirle al Estado lo necesario para la realización de todas sus actividades y funciones, que no es más que la realización del bien común. Además de lo anterior se encarga de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentran sujetos los diferentes tipos de contribuyentes.”²³

Es el departamento encargado de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

E. Intendencia de Asuntos Jurídicos

“La Intendencia de Asuntos Jurídicos es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, a nivel nacional y a nivel extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las

²³ **Ibíd.**

diferentes dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.”²⁴



Es el departamento que ha implementado la Superintendencia de Administración Tributaria exclusivo para los asuntos jurídicos que deba llevarse en contra de contribuyentes que han incumplido con sus obligaciones formales y sustanciales y que debido a ello se debe llevar un proceso judicial conforme a lo establecido en el Código Tributario.

F. Secretaria General

Es una dependencia de la administración tributaria con funciones de apoyo técnico, el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establece en el Artículo 36 lo referente a las secretarías generales: “La Secretaría General es la dependencia encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación, certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los distintos órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria”.

Se encarga de mantener el orden en los registros de los contribuyentes, con el fin de contar con un archivo general que cuente con todos los datos de los

²⁴ **Ibíd.**

diferentes contribuyentes.



H. Gerencias regionales

Las Gerencias regionales son dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria con funciones de ejecución, el Artículo 49 del Reglamento Interno de la Administración Tributaria establece: “Son las dependencias encargadas de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos”.

La Superintendencia de Administración Tributaria ha creado Gerencias regionales para proveer al contribuyente los diferentes servicios e información que necesite, movilizándose de forma rápida hacia una de las oficinas tributarias que se encuentre más cerca de su domicilio, las cuales son las siguientes:

“Gerencia regional central: Dependen de esta gerencia las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso, así

como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. sede está ubicada en la ciudad de Guatemala.”²⁵



“Gerencia regional sur: Dependen de esta gerencia, las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Escuintla.”²⁶

“Gerencia regional occidente: Dependen de esta gerencia, las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, Quiché, Sololá y Totonicapán, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Quetzaltenango.”²⁷

“Gerencia regional nororiente: Dependen de esta gerencia, las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y Petén, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Zacapa.”²⁸

²⁵ **Ibíd.**

²⁶ **Ibíd.**

²⁷ **Ibíd.**

²⁸ **Ibíd.**



Cada una cuenta además con una dirección de asuntos jurídicos y además, se conforma los departamentos de recaudación y gestión, de fiscalización, de aduanas, de informática, de administración y finanzas.

2.9. Objeto y funciones

La ley asignó a la Superintendencia de Administración Tributaria una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos, a excepción de las contribuciones que corresponden con exclusividad a las municipalidades; entre otras facultades está la de administrar el sistema aduanero; promoviendo acciones judiciales para lograr el cobro de tributos, entre otros.

Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios, con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria; para lo cual podrá llevar a cabo inspecciones con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el reglamento de esta ley establezca y no podrán tener la categoría de Intendencias.



Dentro de las funciones que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria es numerosa sobre la recaudación de impuestos, la función de fiscalización que realiza sobre los contribuyentes cuando a través de análisis, estudio y sistematización se consigne que los mismos han incurrido en evasión o elusión fiscal, por otro lado se contribuye a la verificación del delito de lavado de dinero en que pudieren incurrir los diferentes contribuyentes. Es decir que las funciones que le atañen a la administración tributaria son bastantes y de mucha importancia, tal como la participación que ejerce en el momento de planificar y ejecutar planes que contribuyan a la correcta recaudación de impuestos, llevando a cabo una proyección sobre el cual se ejecuta el presupuesto de la nación.

2.10. Facultades

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 regula las facultades propias para el correcto desarrollo de sus funciones y objetivos las siguientes: 1. Contratar; 2. Delegar y 3. Restringir.

La legislación guatemalteca otorga facultades para contratar a personas individuales o jurídicas que le presten servicios administrativos, financieros, jurídicos, de cobro, percepción y recaudación de tributos, de auditoría y cualquier otro tipo de servicios profesionales y técnicos, en los casos que sea necesario para el mejor cumplimiento de las funciones que le competen. También norma la ley que podrá delegar, cuando así sea necesario para el mejor cumplimiento de sus fines, las funciones de recaudación, cobro y cobranza.



En casos específicos podrá delegar las funciones de fiscalización o control reservándose expresamente para sí misma, en todos los casos, la facultad de realizar dichas funciones a cualquier sujeto de control o fiscalización, en adición a las realizadas por terceros.

En ningún caso la Superintendencia de Administración Tributaria podrá delegar, en forma permanente o total, las funciones de fiscalización o control, ya que estas le corresponden específicamente a las entidades determinadas por la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.



CAPÍTULO III



3. Orden jurídico de los tributos y el régimen impositivo

Los impuestos deben establecerse por medio de una ley; uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido como reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho fundamental del derecho público, los impuestos se deben establecer como medios de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir de tratarse de ley emitida por el organismo legislativo y por lo mismo de carácter general, abstracta e impersonal.

3.1. El principio de legalidad en el derecho tributario

El principio de Legalidad se ha resumido en el aforismo *nulum tributum sine lege*, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal esto debo decir que la ley emitida por el organismo legislativo quien es el órgano creador de ella, en todos sus aspectos esenciales, viéndolo desde el punto de vista del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica, y cuantía de la obligación.

La consecuencia fundamental del principio de legalidad es, que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos, criterio que es recogido por nuestra ley suprema al establecer que corresponde con exclusividad



al Congreso de la República, al decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente entre ellas podría mencionar las siguientes: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias.

La Constitución Política de la República de Guatemala, como ya lo hemos hablado contempla los principios de equidad y el de justicia tributaria, al preceptuar que decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales esto conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, y también contempla el principio de reserva de la ley al preceptuar que son nulas *Ipso Jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo; las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

3.2. Definición del principio de legalidad

“Según el diccionario jurídico de Morgán Emilio legalidad significa calidad de legal o proveniente de la ley; régimen político fundamental de un Estado, especialmente el establecido por la Constitución Política de la República. La palabra legal la define



como lo mandado por la ley, lo contenido en ella, conforme a su letra o a su espíritu legítimo, lícito. Adolfo Merkl, sostiene que toda actividad del Estado debe basarse en ley, que es el único medio para establecer y consolidar el estado de derecho.”²⁹

El sometimiento a la ley, produce consecuencia; Los funcionarios y empleados públicos, inevitablemente deben basar sus actividades y tomar decisiones, basándose en la ley, ya que en ellas se establece límites a las actividades y decisiones de funcionarios y empleados públicos, la legalidad cumple tres finalidades: da seguridad jurídica a los habitantes del Estado de Guatemala, da firmeza a las decisiones y da poder y competencia, un poder y una competencia limitada por la ley; así tenemos que la naturaleza del principio de legalidad es meramente pública.

3.3. Relación del principio de legalidad con el derecho tributario

El principio de legalidad tributaria limita la potestad o el poder tributario del Estado; siempre que en la Constitución Política de la República se disponga que sólo por medio de la ley puedan establecerse o crearse tributos, al declarar la exclusividad de la ley, ya que es la única que contiene todos los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria; la creación de los tributos por medio de la ley se basa en el consentimiento de quienes se encuentran obligados a pagar en cuanto la ley que autoriza, es aprobada por los representantes electos, los

²⁹ **Introducción al estudio del derecho tributario. Pág. 26**



diputados. Por los contribuyentes la ley tributaria, por lo tanto, en su creación observa el proceso de formación y sanción de una ley formal emitida por el Congreso de la República, proceso previsto en el Artículo 174 de nuestra ley suprema, en lo tributario, la legalidad también se basa en la garantía contra la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias que afecten a los contribuyentes, Artículo 41 del mismo cuerpo legal, y el deber de contribuir a los gastos públicos en la forma prevista en la ley. La legalidad tributaria reduce las facultades del gobierno, a la administración del tributo y al establecimiento de los procedimientos que faciliten la recaudación por medio de reglamentaciones, Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

3.4. Su relación en la Constitución Política de la República de Guatemala

Este principio está regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece “principio de legalidad; corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades de Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos y las infracciones y sanciones tributarias; recordemos que son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de



recaudación del tributo”. Entonces teniendo prevista la regulación en nuestra ley suprema esté principio toma más auge e importancia en el cumplimiento de pago de sus impuestos y las consecuencias al incumplir.

3.5. Su regulación en la ley ordinaria tributaria

En el Código Tributario vigente, Decreto número 6-91, del Congreso de la República contiene el principio de legalidad en sus tres primeros considerando como un principio base y fundamental del mismo, principios que son generales y abstractos sobre los cuales se organiza la ley tributaria, siendo en consecuencia como una ley ordinaria la que debe desarrollar en forma concreta la aplicación de la misma los ciudadanos contribuyentes, a quienes va dirigida; el Código Tributario tiene como principios inspirados los principios de equidad y justicia tributaria, capacidad de pago de los contribuyentes, entendidos estos principios como postulados de una efectiva y práctica justicia financiera. Desde este punto de vista el Código Tributario en la medida que se ajuste a tales principios constituye la columna vertebral del sistema tributario guatemalteco.

En conclusión, podría decir que el principio de legalidad manda que ningún tributo debe establecerse sino por norma con rango de ley, en su aspecto formal y material, es decir que no existen mas impuestos que los que resulten de la legislación tributaria positiva, en estas condiciones es evidente que la ley es la única fuente formal y material primaria del derecho tributario y que según nuestro ordenamiento jurídico solo debemos aceptar como fuentes del derecho tributario en Guatemala, la



Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes ordinarias entendida esta como el acto producido por el Organismo Legislativo o Congreso de la República, cumpliéndose con los requisitos que para tal acto legislativo establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

3.6. Formas de extinción del tributo

Existen en la legislación y en la doctrina varias formas de poner fin a la obligación sustancial o material tributaria, por tratarse de una obligación de dar, la forma típica de extinción más común de la misma es el pago, siendo una obligación de tipo pecuniario, la pretensión principal del acreedor representado por el Estado es el resarcimiento económico.

En materia tributaria además del pago existen legalmente otras formas de extinción de la obligación tributaria, que tienen similitud con algunas de las figuras contempladas también el derecho civil, que aunque aplicables a la materia tributaria; presentan diferencias a las establecidas en el derecho civil, entre las formas de extinción de la obligación tributaria debidamente tipificadas en la legislación guatemalteca se encuentran en general las siguientes:

A. Pago

“Es el cumplimiento idóneo, común y más aceptado de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, constituyendo el mismo un crédito de suma líquida y exigible que el contribuyente paga al Estado; los



sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria; son los obligados a la realización del pago, pero también pueden realizarlos terceros, como legalmente lo establece el Código Tributario.”³⁰

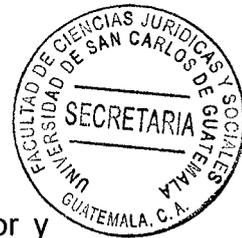
Existe en la actualidad, sobre el sujeto que debe realizar el cumplimiento de la obligación tributaria varias teorías, ya que en materia fiscal este acto lo pueden asumir otras personas que no son el contribuyente, tenemos entonces las siguientes formas de pago: pago por el deudor, pago por responsable y el pago por terceros; en cuanto a las formas de pago, tanto la doctrina como la legislación aceptan otras formas de pago como las siguientes: pago mediante ingreso directo a la caja fiscal o depósito bancario, estos se realizan por medio de pago en cheque o dinero en efectivo, también tenemos el pago mediante estampillas que podrían ser por medio de timbres fiscales, y por último el pago en especie, menos común que los otros dos.

B. Confusión

“Esta forma de extinción de la obligaciones tributarias da al sujeto pasivo de la obligaciones tributarias como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo queda colocado en situación de acreedor, por lo que se convierte en acreedor del Estado, y el Estado deja de ser solamente sujeto activo y acreedor, convirtiéndose en sujeto pasivo de una obligación.”³¹

³⁰ Universidad de San Carlos de Guatemala. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Pág. 15

³¹ **Ibíd.** Pág. 16



En materia tributaria para que se de la confusión, las calidades de deudor y acreedor se deben de reunir en el Estado o sea en la administración tributaria o sea el sujeto activo o acreedor y así tenemos que en el Código Tributario se da el concepto de confusión y para el efecto estipula lo siguiente: Concepto es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.

C. Compensación

“Significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo entre si deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra, es pues un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta; así diremos quien debe una suma mayor de la que su propio acreedor le debe, después de la compensación sigue siendo deudor de esta en el exceso.”³²

Como conclusión podría decir que la figura de la compensación se encuentra establecida en la legislación tributaria, siendo propia del derecho civil se configura cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente; en el campo del derecho tributario el Estado es sujeto activo de

³² *Ibíd.* Pág. 18



una obligación y sujeto pasivo de otra, y por el otro lado el mismo contribuyente es sujeto pasivo en una obligación y sujeto activo en otra, al existir este cruce de obligaciones quedan cumplidas las mismas, siempre y cuando la ley lo permita.

D. Condonación o remisión

“Se habla de Condonación como el perdón o liberación de la deuda concedida graciosamente por el acreedor, la que puede ser expresa o bien tácita, según los casos que señala la ley, la condonación o también llamada remisión es un figura que se ha creado dentro del Derecho Tributario, con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La Condonación procede solo en casos especiales.”³³

El único facultado para condonar o perdonar el pago de los tributos es el Organismo Legislativo, que fue quién creó los tributos y por ello el Código Tributario preceptúa “la obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonado o remitida por la ley, y si lo que se quiere perdonar es el pago de las multas y de los recargos, esto por lo puede hacer el Presidente de la República y es lo que conocemos como exoneración, en materia tributaria no es recomendable la condonación o remisión de los impuestos, toda vez que se estaría cometiendo una injusticia de tipo discriminatorio, pero si es común que se dé en cuanto a las obligaciones de pago de los recargos o de la multas,

³³ *Ibíd.* Pág. 20

condonación que puede tener como causa una finalidad política o bien de conveniencia fiscal”.



En conclusión, es otra forma de extinción de las obligaciones, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda. Esta institución tiene como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas en tanto, no lesione otros intereses protegidos por el derecho

E. Prescripción

“Consiste este modo de extinción de la obligación tributaria en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente, o sea que pasa el tiempo previsto en la ley, sin que la administración fiscal hubiere exigido el pago, la institución de la prescripción extintiva es plenamente aplicable a la relación jurídico tributaria, ya que como indica la norma el crédito impositivo se extingue como cualquier otro derecho de crédito, cuando no se hace valer dentro de determinado período de tiempo. Los sujetos de la prescripción son el Estado u otro ente público, y el sujeto pasivo.”³⁴

Una característica de la prescripción tributaria es que tiene que ser declarada por el propio sujeto activo que ha de aplicar la ley para declarar extinguido su propio

³⁴ *Ibíd.* Pág. 22



derecho, la prescripción es una institución recogida por la legislación que tiene por objeto sancionar la negligencia de la persona que tiene el derecho de exigir el pago de una prestación y no lo hace dentro del término o plazo que la propia ley le concede. La prescripción puede ser Suspendida y también Interrumpida, se suspende cuando tiene lugar la detención del tiempo útil para que de la prescripción a consecuencia de que después de haberse iniciado esta última, sobrevienen causas que impiden su continuación, la cual se reanuda una vez que ha desaparecido la causa que la suspendió como por ejemplo que el deudor caiga en estado de interdicción o que fallezca; la interrupción tiene lugar cuando se destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el que se cumpla la prescripción comenzada.

F. Novación

“La novación doctrinariamente es otra forma de extinción de la obligación tributaria, en nuestra legislación no aparece legislada la misma, pero en leyes especiales, si se puede normar esta figura que extingue la responsabilidad tributaria; la novación se produce cuando se regulariza una ley tributaria, en el caso de que los contribuyentes no paguen en su debido tiempo el tributo quedando extinguida dicha obligación mediante el sometimiento del deudor a un régimen de regularización.”³⁵

³⁵ **Ibíd.** Pág. 25



Cuando se produce este acto los contribuyentes deudores, declaran sus deudas tributarias por tributos omitidos o no pagados en su momento a la administración tributaria y esta aplica una cuota reducida, por lo que surge una nueva deuda tributaria inferior a la que le habría correspondido si se hubiera cumplido en tiempo y forma la deuda tributaria original, el Estado puede novar una deuda tributaria que beneficie al contribuyente solamente mediante una ley debidamente decretada por el Congreso de la República.

3.7. Régimen impositivo de tributos

Por régimen impositivo se entiende a las diferentes formas que pueden ser calculados y pagados los impuestos, los cuales surgen por la realización de una actividad que se encuentra determinada en la ley como afecta al pago de un impuesto; el sistema de tributos ha permitido la existencia de 3 regímenes fiscales fundamentales sobre los cuales se desprenden diferentes formas y métodos de pagos de impuestos en Guatemala los cuales son:

A. Pequeño Contribuyente

Tal es el caso del régimen del pequeño contribuyente, este régimen estará afecto al pago del Impuesto al Valor Agregado en una tarifa del 5% sobre el monto total facturado cada mes. El pago del impuesto deberá ser realizado mensualmente a través de una declaración jurada de impuestos que provee Superintendencia de Administración Tributaria en su portal declaraguate.com. Sin embargo, el principal defecto de este régimen



impositivo es el límite facturable, puesto que de existir un excedente de Q. 150,000.00 en un año automáticamente la Superintendencia de Administración Tributaria estará realizando un cambio de régimen fiscal según consideren sea el indicado según regulado en el Artículo 47 al 50 Ley del Impuesto al Valor Agregado. El segundo defecto es la falta de aplicación de descuentos, puesto que no se pueden tomar en cuenta los costos de producción o gastos administrativos que se incurren para mantener el negocio funcionando.

B. Régimen Opcional

Por otro lado, el régimen opcional simplificado tiene como impuestos a pagar el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta, la aparición de dos impuestos para algunos es preocupante. El hecho es que en este régimen se encuentran ventajas tales como la inexistencia de un límite sobre facturación, es decir, no se está sujeto a un monto anual que obligue al empresario a cambiar su régimen, y la posibilidad de poder descontar los gastos para el cálculo del impuesto al valor agregado a pagar.

Como ventaja se encuentra que en el cálculo del pago de impuesto sobre la renta, al sumar todas las ventas realizadas o ingresos obtenidos y habiendo descontado el impuesto al valor agregado que incluye cada valor, el monto que resulte (renta neta) será el monto sobre el que se calcula el pago del impuesto sobre la renta. Su desventaja fundamental consiste en que no se pueden descontar los gastos relacionados a la actividad comercial, debido a que el impuesto sobre la renta se paga sobre las ventas.



Otra ventaja es que sobre este régimen el impuesto sobre la renta está sujeto a dos montos que permiten un pago variable según la cantidad de renta neta obtenidas, es decir, si en el mes de enero se obtuvieron Q25,000.00 de renta neta, sobre este monto se pagará el 5% de impuesto sobre la renta. Mientras que si en el mes de febrero se obtuvieron Q 45,000.00 de renta neta, se pagarán dos montos: El primero es Q 1,500.00 puesto que se establece que si la renta neta es más de Q 30,000.00 se pagarán 5% si se generan rentas netas desde Q0.00 hasta Q 30.000.00. Y por el resto el 7%, en el ejemplo se pagarían Q 1,500.00 más el excedente descrito Q1, 050.00; el total a pagar en este mes sobre este impuesto serían Q 2,550.00.

C. Régimen sobre utilidades lucrativas

El último régimen es el más utilizado y recomendado para empresas cuyos factores de ingresos, empleados a contratar y gastos sean altos, y que permitan un flujo de capital constante, siendo el régimen sobre utilidades lucrativas, al cual se le suma como tercer impuesto el impuesto de solidaridad, situando a un empresario en la necesidad de llevar una contabilidad formal y estricta. Con un orden riguroso y un constante control a los ingresos y egresos, debido a que este régimen conlleva mayores cálculos y determinaciones, por lo cual es necesario tener un servicio de contabilidad de confianza brindado por un contador experimentado o una oficina de servicios contables especializados.



Puntualmente este régimen tiene los siguientes aspectos a considerar: El impuesto al valor agregado se calcula de manera similar al régimen anterior, puesto que se permite restar los gastos para el cálculo del impuesto a pagar, y dicho monto se debe pagar mensualmente. El cambio principal se encuentra en el impuesto sobre la renta pues a diferencia del régimen anterior, en el régimen sobre utilidades lucrativas se permite la inclusión de diferentes gastos y egresos que son comunes en todo negocio, lo cual ayuda en la determinación del monto a pagar del impuesto y por ende no pagar una cantidad tan elevada como se da en el caso del régimen opcional simplificado (Artículo 21 Ley de Actualización Tributaria), el cual se debe pagar de manera trimestral.

La desventaja de este tipo de régimen radica principalmente en el control que se podrá tener por parte de Superintendencia de Administración Tributaria puesto que se hace necesario la presentación de informes y estados financieros que reflejen la situación de la empresa. Con lo cual una mala gestión por parte del responsable del control contable, provocaría eventualmente incurrir en gastos para rectificar dichos errores o bien el pago de multas.



CAPÍTULO IV



4. Los instrumentos informáticos y su uso en el derecho tributario

El instrumento informático es el conjunto de impulsos eléctricos que recaen en un soporte de computadora que sometidos a un proceso, permiten su traducción a lenguaje natural a través de una pantalla o una impresora.

Comprende datos o informaciones que tienen relevancia jurídica los cuales son transmitidos por vía electrónica especialmente a través del procesamiento electrónico de datos o simples soportes de sonido. El instrumento electrónico se encuentra en la memoria de la máquina, cuyo contenido o texto está en el lenguaje de la máquina, el que puede ser pasado a lenguaje natural o comprensible para facilitar su utilización o lectura.

La Informática tiene cada vez más incidencia en el sistema tributario, esta tendencia puede observarse en las normas jurídicas que constituyen el régimen tributario vigente; tanto en la determinación de obligaciones tributarias, facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, como regulación jurídica de temas informáticos con efecto tributario.



4.1. La factura

Si bien se puede dar un concepto de factura se puede definir este como “El documento o recibo entregado por el vendedor al comprador como prueba de que este ha adquirido una mercancía determinada o recibido un servicio a un precio dado, y que representa y por lo tanto, un derecho de cobro del vendedor en el cual se especifican los datos personales de ambos, las características de los productos, así como la fecha y precio de compra.”³⁶ Pero antes de definir un concepto formal acerca de la factura en general cabe mencionar, lo que manifiesta la doctrina tradicional del derecho mercantil, la factura es, junto con los vales, las notas de pedido, las notas de entrega, entre otros, uno de los documentos fundamentales que suelen enviar los comerciantes que han de realizar la entrega de mercancías.

Es por ello, que es importante mencionar que la factura es el título que ampara la adquisición de un bien sobre el cual recae un hecho generador. En Guatemala existen casos en los cuales una inmobiliaria realiza una transacción de compraventa sobre algún bien. En este caso, la inmobiliaria entrega la factura para así, amparar a su comprador que cubrió el hecho generador que recaía sobre el bien inmueble que fue objeto de la venta. Con esta factura, al momento de hacer la inscripción respectiva en el Registro de la Propiedad, ya no es necesario cubrir el impuesto del bien con timbres fiscales ya que, la factura ampara que el impuesto fue cubierto.

³⁶ Barrios Osorio, Omar Ricardo. **Derecho e Informática**. Pág. 17



Puede existir también el caso de la compraventa de un vehículo u otro bien que sea necesario ser grabado por medio de la factura. Lo que va a garantizar el pago por medio de la factura es que un activo, en la transacción comercial canceló y es propietaria del bien que decidió comprar, gravándose por medio de una factura, los impuestos que sobre el mismo recaen, en este caso el impuesto a gravar corresponde al Impuesto al Valor Agregado.

“Como se establece en el libro denominado Derecho Tributario de Sánchez Mayolo, por medio de la factura se registran diversos datos que permiten identificar un negocio jurídico siendo por medio de esta la verificación o comprobación sobre la venta o prestación de algún servicio.”³⁷

El Artículo 29 de la Ley al Impuesto al valor Agregado, Decreto veintisiete guión noventa y dos (27-92), del Congreso de la República de Guatemala, “establece que todo contribuyente afecto al impuesto al valor Agregado está obligado a emitir y entregar al adquirente facturas, en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas”.

El mismo artículo en su segundo párrafo establece que la autoridad facultada para autorizar facturas ya sean en cintas, en forma mecanizada o computarizada, por maquinas registradoras, a solicitud del contribuyente, es la Superintendencia de Administración Tributaria. Es necesario que estos documentos que autoriza la

³⁷ Derecho tributario. Pág. 28



administración tributaria deben emitirse en su original y una copia siendo el original entregado al adquirente, quedando la copia en poder del emisor con excepción a la factura especial la cual, el emisor, será el encargado de guardar en su poder el original y entregar la copia al adquirente.

4.2. Naturaleza jurídica

En efecto, la factura es un documento que incorpora a una circunstancia, un hecho o una declaración de conocimiento. Ciertamente, una factura que no ha sido utilizada es, en si misma, un mero objeto o cosa, que por no haber sido utilizada no tiene la condición de documento ya que no ha nacido a la vida jurídica o comercial. Para que esta adquiera una condición de documento es preciso que contenga cierto mensaje el cual va a reflejar ciertos hechos o declaraciones de conocimiento los cuales se van a basar a un acontecimiento de trascendencia tributaria. Cabe mencionar, que el Impuesto al Valor Agregado es el medio a través del cual el emisor de la factura, ya sea este un comerciante o un profesional cumple con su obligación de repercutir con la cuota de impuesto sobre aquel para quien realiza la operación gravada, como se explicó con anterioridad a este sujeto se le puede denominar el contribuyente. En cuanto al receptor de la factura, la posesión de la factura original constituye un requisito para el ejercicio del derecho de deducción del impuesto soportado.



4.3. Antecedentes de la Factura Electrónica

“La Factura Electrónica en Guatemala fue regulada ya que había una ausencia de normativa para emitir, registrar y archivar facturas y documentos en versión electrónica e interconexión entre vendedores. Debemos entender que es una práctica global ya que se está utilizando dicha régimen o forma de facturación en todo el mundo para poder establecer tratados de comercio con la comunidad económica europea y demás comunidades del mundo. Guatemala es el cuarto país en fomentar la factura electrónica en el mundo y el primero en Centroamérica. Existen países como Perú, República Dominicana y Brasil donde actualmente se está trabajando en iniciativas para poder así implementar la facturación electrónica en sus legislaciones.”³⁸

En Guatemala según lo “establecido en el Artículo 47 del Código Tributario, existe la obligación de mantener por cuatro años las copias físicas de las facturas o cintas de facturación después que estas han sido emitidas. Esto conlleva, a pagar altos costos de archivo, almacenamiento y resguardo”. También existe la problemática en cuanto a la humedad y el polvo lo cual arruina a las facturas desapareciendo el contenido de éstas. Existe el claro ejemplo de esto en las facturas que utilizan papel térmico ya que está comprobado que el polvo y la humedad, las deterioran en el periodo de dos días. Es por ello que también se implementa la facturación

³⁸ Manual de la Factura Electrónica. Pág.21



electrónica en el país ya que esto sirve para el ahorro de los gastos de almacenamiento de dicho documento.

“Países como España, Argentina y Chile han utilizado la facturación electrónica para facilitar el comercio y combatir cualquier tipo de facturación adulterada o falsa. La adulteración, anulación y falsificación de facturas de ventas y de compras componen entre el veinticinco y cincuenta por ciento de maniobras de evasión en toda Latinoamérica. En Guatemala la tasa de evasión se ha disminuido de un treinta y cuatro punto cuatro por ciento “esto en el año dos mil cuatro” a el año dos mil seis en un treinta y un por ciento esperanto para el año dos mil siete una reducción de veintisiete por ciento y dos mil ocho a un veinticinco por ciento. En países como Argentina existe un cincuenta por ciento de proporción de facturas falsas. Siendo Brasil el país que tiene un cuarenta y siete, Chile un veinticinco y en Guatemala un treinta por ciento.”³⁹

4.4. Definición de la Factura Electrónica

La Factura Electrónica, también llamada e factura 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

³⁹ Viale Rohrmoser, Alfredo Julio. **La informática jurídica en el derecho registral.** Pág. 8



legalmente equivalente a estas últimas. "Una Factura Electrónica es, por tanto, un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor."⁴⁰

En conclusión, la factura es un documento que refleja la entrega de un producto o la provisión de un servicio, junto a la fecha de devengo, además de indicar la cantidad a pagar como contraprestación. Se la considera como el justificante fiscal de la entrega de un producto o de la provisión de un servicio, que afecta al obligado tributario emisor (el vendedor) y al obligado tributario receptor (el comprador). La factura correctamente cumplimentada es el único justificante fiscal, que da al receptor el derecho de deducción del impuesto al valor agregado.

4.5. Características de la Factura Electrónica

Las características del modelo de la Factura Electrónica se describen de forma general a continuación:

A. Documento tributario electrónico

"El Documento tributario electrónico o su sigla DTE, es un archivo electrónico en formato XML, que el contribuyente emite y entrega al Receptor en medio electrónico, posterior a la certificación, y opcionalmente a solicitud del receptor

⁴⁰ **Ibíd.** Pág. 10



su representación gráfica.”⁴¹ El término comprende facturas, notas de crédito débito, recibos y otros documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria. El DTE se diferencia de los documentos emitidos bajo el anterior Régimen de Factura Electrónica (FACE) en los aspectos siguientes:

Tiene un nuevo esquema y formato de datos, acorde a los documentos tributarios obligatorios contemplados en el marco jurídico guatemalteco. Este esquema es de carácter público, para facilitar la validación automatizada e indispensable para los DTE, que es llevada a cabo por los actores involucrados en el proceso (Certificador, SAT).

Incluye una firma electrónica de emisión, por medio de un certificado que la SAT o un tercero autorizado para el efecto otorga a cada contribuyente que se incorpore al proceso, para garantizar la autenticidad de los datos del DTE, vinculando al Emisor respecto de la información contenida en el mismo. Contiene una firma electrónica avanzada incorporada por la SAT o por un certificador autorizado, la cual le da validez y certeza jurídica a los DTE.

B. Autorización de documentos tributarios electrónicos

La autorización de documentos establecida en las leyes tributarias, en el proceso de factura electrónica en línea se realiza individualmente de forma automática al momento de la certificación de cada DTE, en la cual se asigna un identificador

⁴¹ Valenzuela Sandoval, Rita Elena. **Incidencia de la informática jurídica en el abogado y notario guatemalteco.** Pág. 24



único (UUID) que, por su naturaleza no es un número correlativo y representa como un número hexadecimal.

C. Certificación de documentos tributarios electrónicos

Comprende la recepción, validación, asignación del número de autorización y la Incorporación de la firma electrónica avanzada de la Superintendencia de Administración Tributaria o del certificador autorizado, a cada DTE que el Emisor transmite a través del proceso de Factura Electrónica en Línea.

D. Validación de los documentos tributarios electrónicos

Establece reglas y validaciones, y el momento en que deben aplicarse las mismas a los DTE, conforme a las disposiciones legales vigentes. Para que un DTE sea válido, deberá estar aceptado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

E. Documentación técnica

Las especificaciones técnicas y los documentos necesarios para el funcionamiento del régimen de Factura Electrónica, se describen a continuación:

- 1) Reglas y validaciones;
- 2) Procedimiento de autorización del certificador;
- 3) Procedimiento de autorización del auditor de seguridad de la información;
- 4) Caso de prueba para certificación;
- 5) Proceso de emisión de documentos en contingencia;
- 6) Documento técnico de servicios;
- 7) Esquema principal del DTE;
- 8) Esquema del complemento: Exportaciones;
- 9) Esquema del complemento: Facturas Cambiarias;
- 10) Esquema del complemento: Facturas Especiales;
- 11)



Esquema del complemento: Referencias a las notas de crédito o débito;
Esquema para anulación de DTE.

F. Glosario

Englosamos el siguiente:

XML: Son las siglas en inglés para lenguaje extensible de marcas (Etiquetas). Es un formato estándar de texto que se utiliza para definir datos a almacenar o transmitir entre aplicaciones informáticas.

XSD: Son las siglas en inglés para definición de esquema de XML. Es un archivo electrónico que contiene la definición del esquema y formato de los datos almacenados en un archivo XML.

UUID: Son las siglas de Universally Unique Identifier, que en español significa 'identificador único universal'. Es un mecanismo estándar de generación de un número hexadecimal de treinta y dos dígitos, no repetible, por lo que es ampliamente usado para crear códigos de identificación en sistemas de información.

G. Firma Electrónica

Datos en forma electrónica consignados en una comunicación electrónica, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante con relación a la comunicación electrónica e indicar que el



firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica, de conformidad con lo que establece el Artículo 2 del Decreto 47-2008 Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas.

H. Firma Electrónica avanzada

Firma Electrónica que cumple los requisitos siguientes: Estar vinculada al firmante de manera única, permitir la identificación del firmante, haber sido creada utilizando los medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control, estar vinculada a los datos a que se refiere, de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos.

4.6. Funcionamiento y proceso de Facturación Electrónica

A grandes rasgos, el proceso de facturación, es un conjunto de fases consecutivas, en el que se hace imprescindible la intervención de al menos dos sujetos: el emisor de la factura y el receptor de la misma. En este proceso básico en los sistemas de gestión, podemos diferenciar:

“Emisor de factura: Es el sujeto que de conformidad con el receptor de la misma, trasmite por medios electrónicos la Factura Electrónica (que incluye la Firma Electrónica) y deja o conserva en su poder la matriz (la base de datos).”⁴²

⁴² Gotcher Figueroa, Rita Espinoza. **Manual de la Factura Electrónica**. Pág. 32



“Receptor de la factura: Es quien recibirá este documento contable en formato digital y la conservará en soporte informático, por ser en el que la recibió (a menos que desee imprimirla y tener una versión en papel). Al ser la factura, un documento firmado electrónicamente, el receptor, debe guardar la información relativa a la comprobación de la validez de la firma electrónica.”⁴³

Observamos que la impresión de la Facturas Electrónica, ya no es exigible como requisito legal de validez. Todo el tratamiento (emisión, distribución, y conservación) puede realizarse directamente sobre el fichero electrónico generado por el emisor de la factura.

Como vemos, uno de los requisitos previos, para la implantación de la Factura Electrónica, es precisar si se va a tomar la postura del emisor, del receptor o una posición mixta respecto de dichas facturas, pues ello supone partir de supuestos de creación muy diferentes en el proceso de facturación.

Podemos afirmar, que lo básico desde el punto de vista del emisor, es firmar electrónicamente la factura (requisito que puede ser cumplido por un servicio externo) y desde el punto de vista del receptor, es verificar la factura y conservarla en su formato original (lo que también puede ser llevado a cabo por un servicio externo).

⁴³ *Ibíd.* Pág. 32



4.7. La contratación de bienes, servicios, obras y suministros de empresas con el Estado bajo el Régimen de Facturación Electrónica

Los contribuyentes que provean bienes, obras, servicios y suministros a las entidades del Estado y sus dependencias, bajo las modalidades de adquisición de contrato abierto, cotización, licitación y subasta electrónica inversa, deberán utilizar la Factura Electrónica en Línea (FEL), de acuerdo con lo aprobado por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) en el Acuerdo SAT DSI-243-2019, publicada en la parte legal del Diario de Centro América, mediante esta disposición se estableció como requisito que todas las contrataciones y compras que realice el Estado por arriba de Q90 mil se paguen por medio de la FEL. Esto permitirá dar un salto importante en materia de transparencia, en ser más eficientes en el gasto público y tener una mejor custodia de la información; y por otro lado, facilitar los mecanismos de fiscalización y de verificación de los impuestos.

4.8. La Factura Electrónica como método para agilizar el proceso de provisión de servicios

El proceso de Factura Electrónica en línea se conforma de una serie de procedimientos, para la emisión, transmisión, certificación y conservación, por medios electrónicos de facturas, notas de crédito y débito, recibos, y otros documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria para el Régimen (FEL), que se denominaran documentos tributarios electrónicos, definiendo sus características y su funcionamiento.



Las disposiciones administrativas que regulan la Factura Electrónica en línea fueron emitidas por medio del Acuerdo del Directorio de la SAT 13-2018 y faculta al Superintendente a establecer por medio de las dependencias competentes, los procedimientos, especificaciones generales y técnicas que permitan agilizar el proceso.

Según información del portal web de la Superintendencia de Administración Tributaria, es una nueva modalidad para que los contribuyentes puedan emitir facturas y otros documentos tributarios electrónicos de forma segura y con autorización en línea.

El siguiente conllevaría a: El contribuyente emite el documento con firma electrónica y se envía al certificador de manera automática; el certificador recibe, valida y autoriza cada documento y enviado automáticamente al emisor y a la Superintendencia de Administración Tributaria; el emisor la entrega al receptor; la Superintendencia de Administración Tributaria verifica cada documento tributario electrónico y la pone a disposición del emisor y receptor para consulta y verificación.

4.9. La Factura Electrónica como método de facilitar el proceso de implementación de documentos

Incluso tiene un fin ambiental, pues reduce el uso del papel, ya que se evita cada día más la emisión de facturas físicas. Hoy día, muchos comercios ya solo envían



facturas en documentos electrónicos vía email. Y aquellos que aún utilizan papeles es de hacer notar que los tamaños se han reducido sustancialmente, dando lugar a un ahorro en el uso de este tipo de material, lo que redonda en acciones de protección de los recursos naturales.

Para emitir facturas electrónicas un contribuyente debe tener acceso a la agencia virtual de la Superintendencia de Administración Tributaria, estar al día en la declaración de sus impuestos, contar con al menos un establecimiento activo, estar inscrito y actualizado en el Registro Tributario Unitario (RTU) como contribuyente y estar afiliado al Impuesto al Valor Agregado (IVA) o bien al régimen de Pequeño Contribuyente.

Pero no solo los contribuyentes individuales se ven beneficiados. Los comercios en general reciben múltiples beneficios directos e indirectos de este sistema. Por ejemplo, los procesos de verificación y cruce de información para dar lugar a la devolución del crédito fiscal suelen ser menos complicados.

Sin duda alguna, Guatemala representa la vanguardia de este modelo en la región centroamericana y está entre los países más avanzados en su implementación a nivel latinoamericano, según el director general de guate facturas, la principal empresa proveedora de servicios empresariales para la emisión de estos documentos, pero también para su almacenamiento digital.



Hace 12 años, el entonces Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió el primer acuerdo para la autorización y uso de facturas electrónicas, bajo el registro de Acuerdo de Directorio Número 024-2007. Con el correr del tiempo se han hecho modificaciones al instrumento legal, tres en total. La última a través del Acuerdo de Directorio Número 13-2018, del 12 de abril de ese año.

Según sus especificaciones, el acuerdo establece la desaparición de la emisión de facturas en papel y asigna un único número propio a cada factura, con una identificación de 32 caracteres (hexadecimal). Cada factura, ahora, tiene su propia serie y resolución únicas, requiriendo 2 firmas criptográficas para cada una.

4.10. La Factura Electrónica como método para transparentar la administración tributaria

Quien cree que es difícil obtener la información está equivocado. Este nuevo método solo requiere de ingresar al esquema y solicitar la información. Proveerá mayor transparencia y certeza jurídica.

Dato curioso e interesante resulta ser el contenido de la Ley para la Reactivación Económica del Café, en el Decreto 4-2019. Aunque pareciera que no tiene relación con la reglamentación de la devolución de crédito fiscal, en el fondo sí, pues en esta ley se establece legalmente la forma en que esta operación debe efectuarse.



Esta es una ventaja indiscutible de la Factura Electrónica en Línea (FEL) para los contribuyentes grandes, pues sin duda alguna allana en mucho el camino a lograr la devolución más ágil del crédito fiscal, un proceso tan polémico que, según la nueva legislación que se genera en el Acuerdo del Directorio de la SAT 13-2018, ahora es más clara y menos arbitraria.

La digitalización de la data, como le dicen los expertos en el tema a la información que se genera en las transacciones comerciales, es un paso adelante que, sin lugar a duda, da luces para un futuro más prometedor. La Superintendencia de Administración Tributaria podrá contar con más y mejor información, pero también más inmediata.

Se acaban los tiempos de las facturas en blanco para que varios contribuyentes pudieran utilizarlas indiscriminadamente en sus declaraciones. Ahora, o se pide a nombre de alguien y con su número de NIT o simplemente se la extenderán como Consumidor Final (CF). Este sistema dará mayor transparencia, pero también mayor certeza a las proyecciones y cálculos reales de la entidad recaudadora, por lo que las variaciones bruscas de las declaraciones tributarias de los contribuyentes respecto de la realidad ahora serán menores.

Pero estos no son los únicos beneficios. Los contribuyentes también tendrán mayor certeza de que la Superintendencia de Administración Tributaria tendrá que ser más transparente y carecerá de excusas para efectuar proyecciones y cálculos mas apegados a la realidad.



El mundo de la recaudación tributaria está cambiando y lo bueno es que para bien. Solo hay que esperar que las cosas caminen como hasta ahora, pues los actores están confiados en que así será. La Superintendencia de Administración Tributaria y la mayor certificadora de Factura Electrónica del país, son un ejemplo de ese positivismo.

CAPÍTULO V



5. Incertidumbre de certeza jurídica en el Acuerdo SAT DSI-243-2019 de Superintendencia de Administración Tributaria

En el mes de marzo del año 2019 en adelante, la Superintendencia de Administración Tributaria ha estado enviando correos electrónicos identificados como aviso SAT-FEL-XXX-2019 por el cual se le hacía saber a los contribuyentes que debían incorporarse a la Factura Electrónica lo más pronto posible por lo cual serán inactivadas sus autorizaciones de documentos tributarios que hasta ese momento tenga vigentes en el registro fiscal de imprentas (Facturas y otros documentos en papel, impresos por sistemas computarizados o máquinas registradoras documentos electrónicos del régimen FACE, etc.).

Siendo el régimen FEL su único medio de emisión de documentos tributarios, creando una incertidumbre y certeza jurídica sobre éste Acuerdo a implementar ya que no existe un plazo que determine el tiempo en que el contribuyente se puede incorporar, ni existe una prórroga si no se pudo incorporar en el plazo establecido.



5.1. Legislación vigente en Guatemala para determinar la incertidumbre de la certeza jurídica en el Acuerdo emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria

Es un hecho que las distintas leyes que decretan impuestos contiene sus distintas bases de recaudación y una de esas bases serán siempre los documentos que se utilizarán para determinar el tributo a pagar, es así ese tipo de bases corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretarlos, en aras de mantener el Estado representativo que debe existir en Guatemala.

A. Constitución Política de la República de Guatemala

El Artículo 239. establece ciertas bases de recaudación fundamentales para decretar tributos y utiliza la frase siguiente: Para determinarlas, “así como determinar las bases de recaudación especialmente”.

Al señalar “especialmente las siguientes” no limita a que existan más bases de recaudación, por que como bien debería saber la administración tributaria, existen muchas más bases de recaudación y una de ellas serán los documentos de soporte, los cuales están debidamente establecidos en las legislaciones de los impuestos, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria no puede obligar a utilizar nuevos medios sin que ello esté contenido en ley, lo anterior es una violación al principio de legalidad tributario, ya que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, únicamente señala a la Factura Electrónica como una opción.



El último párrafo del Artículo 239 de la Constitución establece: “ Son nulas *Ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El párrafo recién citado está en la debida concordancia con lo ya expuesto sobre el derecho de libertad de acción, disposiciones nulas *ipso iure*, resistencia y principio de legalidad.

Aunque la Superintendencia de Administración Tributaria pretenda ignorarlo, pagar impuestos es un acto que se hace conforme a los mecanismos establecidos en las leyes la Superintendencia de Administración Tributaria debe limitarse a facilitar a los contribuyentes pagar los impuestos, no obstaculizar. si bien es cierto que la Factura Electrónica puede ser útil. No puede la Superintendencia de Administración Tributaria pretender que es un mecanismo que facilitará el cobro del tributo para todos los casos y mucho menos cuando la ley coloca la opción de hacerlo vía electrónica en el contribuyente no en la Superintendencia de Administración Tributaria. Tampoco es legal ni constitucionalmente aceptable que ahora la Superintendencia de Administración Tributaria pretenda dejar sin vigencia actos administrativos firmes, como lo es la autorización de documentos, coaccionando a los contribuyentes a utilizar un



sistema específico de emisión de documentos, que no está amparado en pues la ley otorga opciones a los contribuyentes de cómo emitir sus documentos y únicamente le permite a la Superintendencia de Administración Tributaria autorizar esas solicitudes, no obligar a un sistema particular, por lo que la Superintendencia de Administración de Tributaria actúa en abuso de autoridad y poder.

B. Código Tributario, Decreto 6-91

El correo electrónico es nulo ya que pretende suplir una notificación de carácter personal. Aquí como se puede evidenciar la Superintendencia de Administración Tributaria está requiriendo un actuar a los contribuyentes y dicha situación se tiene que hacer en forma personal a quien se entregue la notificación física.

La notificación por medios electrónicos únicamente puede proceder por mutuo acuerdo entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente, así que si un contribuyente no ha celebrado ningún contrato con esta administración para recibir notificaciones electrónicas, la Superintendencia de Administración Tributaria no puede notificarle por esa vía. Lo anterior violenta lo que "establece el Artículo 130 del Código Tributario: Notificaciones personales. Se notificarán personalmente las resoluciones que: a) Determinen tributos ; b) Determinen intereses; c) Impongan sanciones; d) Confieran o denieguen audiencias; e) Decreten o denieguen la apertura a prueba; f)



Denieguen una prueba ofrecida; g) Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto; h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo; i) Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan. Estas notificaciones no pueden ser renunciadas. Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida”.

Por obvias razones tampoco existe cédula de notificación situación que viola el Artículo 135 del Código Tributario. Por lo anterior y de conformidad con el Artículo 127 del Código Tributario, si no se hace la notificación en forma *legal* no se pueden afectar los derechos de un contribuyente, y al no cumplir con la normativa citada la notificación es nula de conformidad con el Artículo 141 del Código Tributario y así deberá declararse.

C. Ley del impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92

En el mes de noviembre del año 2019 se aprobó el Decreto 4-2019 que incorporaba la Factura Electrónica al nuevo régimen del Impuesto al valor Agregado. De la siguiente manera queda el Artículo 6 : Se adiciona el artículo



29 "A" al Decreto Número 27- 92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que quede establecido de la forma siguiente:

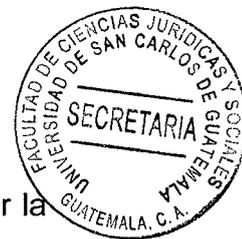
Artículo 29 "A". "Factura Electrónica y registros contables electrónicos. Para el caso de las personas individuales o jurídicas que la Administración Tributaria califique para utilizar el régimen de Factura Electrónica (FEL), ya sea por el volumen de facturas emitidas, nivel de ingresos brutos facturados, vinculación económica, inscripción a regímenes especiales u otro criterio definido por la administración tributaria, su habilitación como usuarios del régimen de factura electrónica será de oficio, y se notificará al contribuyente de dicha obligación, para que haga uso de los servicios autorizados y habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria. Los contribuyentes registrados en el régimen de Factura Electrónica deberán utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente. En este sistema se incluirán, según corresponda: 1. Libro de Inventarios; 2. Libro de primera entrada o diario; 3. Libro mayor o centralizador; 4. Libros de Estados Financieros; 5. Libros de compras y ventas y otros auxiliares que determinen las leyes específicas. Para tal efecto, la Administración Tributaria pondrá a disposición de los contribuyentes, todas las herramientas electrónicas correspondientes para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo".



La resolución que emita la administración cobrará vigencia tres meses posteriores a su notificación. La administración tributaria desarrollará y pondrá a disposición de los contribuyentes, por los medios que considere necesarios, el reglamento que regule la incorporación, requisitos y condiciones para operar en este régimen.

Atendiendo a lo siguiente en lo regulado en el presente artículo :

1. La Superintendencia de Administración Tributaria es quien decide quién y por qué. Es decir, la norma es arbitraria en su origen.
2. Esta arbitrariedad ayudará a unos y perjudicará a otros, pero sin que tengamos la razón u otro criterio definido por la administración tributaria y dentro de los perjudicados tendremos a los exportadores que pidan estar en ese régimen de facturación electrónica, pues podrán tener acceso a un régimen, supuestamente, más expedito de devolución del crédito del Impuesto al Valor Agregado, pero a los que la Superintendencia de Administración Tributaria les puede denegar el mismo, tal como lo hace ahora cuando alguien quiere ser agente de retención del Impuesto al Valor Agregado, con un análisis de por no ser conveniente a los intereses de Superintendencia de Administración Tributaria ya que dejaría de cobrar el Impuesto al Valor Agregado . Es así que si autoriza exportadores, les tendrá que devolver, con lo que buscará un criterio para que no se les califique y no devolverles en ese método. A los otros, los que no tienen ese riesgo, los calificará. Acá puede radicar el problema.



3. En la frase “para que haga uso de los servicios autorizados y habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria” tenemos parte del secreto. El sistema lo autoriza y habilita la Superintendencia de Administración Tributaria. Es decir a su conveniencia, con lo que quiere y para lo que quiere: control y cobro de tributos. Ahora bien, ¿qué pasa al respecto? Simplemente que la contabilidad y los sistemas computarizados de contabilidad los diseña el empresario para facilitar su negocio y la toma de decisiones de su negocio. Ese motivo es por el que existe la contabilidad, como una herramienta de la administración para la toma de decisiones.

4. ¿Qué sistemas? “Los contribuyentes registrados en el régimen de Factura Electrónica deberán utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente. en este sistema se incluirán, según corresponda: 1. Libro de inventarios; 2. Libro de primera entrada o diario; 3. Libro mayor o centralizador; 4. Libros de estados financieros; 5. Libros de compras y ventas y otros auxiliares que determinen las leyes específicas” es así que si lo comparamos con el Código de Comercio este artículo obliga a llevar la contabilidad en un sistema computarizado, diseñado y puesto a disposición por la Superintendencia de Administración Tributaria al que tendrá acceso en línea y permanentemente.



Dejando de lado los problemas operativos que esto puede dar, cuando se caiga el sistema en la Superintendencia de Administración Tributaria un hacker robe la información o destruya el sistema, o peor aún, cibernéticamente lo destruya, o pueda ingresar a las empresas desde fallas de seguridad del sistema o los servidores en los que se aloja, tenemos que pensar que hay sistemas de cómputo para contabilidad tan sofisticados como las empresas mismas, que requieren visados, comunicaciones, formas consolidadas a nivel mundial para su registro, o bien compañías que llevan sus libros contables en sedes extranjeras, que el sistema que la Superintendencia de Administración Tributaria les proporcione y sea obligatorio no llene esos requisitos. Por otro lado, la contabilidad según la constitución es confidencial y puede ser revisada para propósitos de verificación de cumplimiento tributario, no de manera permanente.

C. Acuerdo de Directorio Número 13-2018 de la Superintendencia de la Administración Tributaria

El fenómeno de la incertidumbre de certeza jurídica por la implementación de la Factura Electrónica en Línea –FEL- por la Superintendencia de Administración Tributaria, para aquellos contribuyentes que ofrezcan bienes, servicios o suministros a entidades del Estado y sus dependencias, bajo las modalidades de adquisición, de contrato abierto, cotización, licitación y subasta electrónica inversa; viene a afectar en forma directa a estos contribuyentes por la falta de regulación de los parámetros necesarios para su funcionamiento.



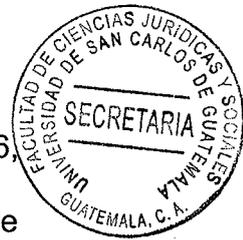
Este fenómeno es producto de los vacíos legales que presenta el Acuerdo SAT DSI-243-2019, en virtud que no concuerda con lo preceptuado en el Artículo 11 del Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 13-2018, toda vez que este Artículo indica que se seguirán los segmentos de los contribuyentes y los plazos para su incorporación al régimen –FEL–, mediante la emisión de disposiciones administrativas que serán debidamente notificadas a los mismos, lo cual no se estipula en dicha resolución.

5.2. Legislación comparada

A. México

“La Factura Electrónica en México es la representación digital de un tipo de comprobante fiscal digital (CFD), que está apegada a los estándares definidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en el anexo 20 de la resolución de miscelánea fiscal, y la cual puede ser generada, transmitida y resguardada utilizando medios electrónicos. Cada Factura Electrónica emitida cuenta con un certificado digital y sello digital que corrobora su origen y le da validez ante el servicio de Administración Tributaria; una cadena original que funciona como un resumen del contenido de la factura; y un folio que indica el número de la transacción.”⁴⁴

⁴⁴ Valenzuela Sandoval, Rita Elena **Op. Cit.** Pág. 26



A partir de la reforma del Código Fiscal de la federación el 28 de junio de 2006, se establecieron las bases de regulación para la prestación de servicios de emisión y envío de comprobantes fiscales digitales. Con esa reforma y con la publicación de la Superintendencia de Administración Tributaria las reglas específicas en meses posteriores en la Resolución miscelánea Fiscal, la Superintendencia de Administración Tributaria anuncia tres formas de facturar electrónicamente en México:

1. Facturación por medios propios: Consiste en la generación de facturas en las instalaciones de la empresa emisora. Esto puede hacerse utilizando un software desarrollado internamente o una aplicación desarrollada por un tercero, pero operada por personal de la empresa emisora.
2. Facturación por medio de un proveedor autorizado por el SAT- (Superintendencia de Administración Tributaria), para proveer el servicio de emisión y entrega de Comprobantes Fiscales Digitales: Consiste en la emisión y entrega de comprobantes fiscales digitales por parte de una entidad fuera del domicilio fiscal de la empresa, por medios electrónicos y de manera completamente digital, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado. La entidad debe contar con la autorización y certificación de procesos por parte del Servicio de Administración Tributaria (SAT), para generar y procesar facturas.



Con esta modalidad los emisores en poco tiempo utilizan las funcionalidades del servicio ofrecido que se ajusten a sus procesos o necesidades, sin invertir en el costo total de un producto y con la certeza del apego a la normativa fiscal en todo momento. Además del proceso de emisión, la certificación que brinda el SAT (Superintendencia de Administración Tributaria), a proveedores especializados incluye también procesos de entrega, lo que facilita integrar comunidades de colaboración electrónica entre clientes y proveedores. El proveedor autorizado de certificación de comprobantes fiscales digitales por internet conocido como PAC, es un tipo de "Notario Electrónico" que da fe de la legalidad de las transacciones comerciales, con ello se garantiza el no repudio de las partes y la unicidad del documento.

3. Facturación por medio de la aplicación gratuita de la Superintendencia de Administración Tributaria (Micro-E): Diseñado para personas físicas y morales dedicadas a actividades empresariales, prestación de servicios profesionales o arrendamiento de bienes inmuebles cuyos ingresos anuales no son mayores de cuatro millones de pesos. Este servicio no tiene costo. Es posible además, llevar el control de las operaciones y las obligaciones fiscales.

En el paquete de reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF) 2010, aprobado por la cámara de diputados y publicado por el diario oficial de la federación el 7 de diciembre de 2009, incluye las modificaciones en materia de comprobantes fiscales que están en vigor.



B. Costa Rica

“Desde el 1ero de octubre del 2007 entró en vigencia la Resolución #22- 07, publicada en el diario oficial la gaceta, que permite el uso en Costa Rica de la factura electrónica como documento tributario con validez fiscal boletín tributario boletín tributario julio 2011 Deloitte<Iref>. Se trata de un documento XML que contiene información comercial y tributaria esencial distribuida en distintos nodos, así como un segmento llamado "otros" opcional, que puede contener información de interés comercial para el emisor o el receptor en cualquier formato electrónico (XML, EDIFACT, texto plano, etc.). El Ministerio de Hacienda de Costa Rica, ha liderado la puesta en marcha de este proyecto que ha empezado a llamar la atención de importantes empresas de distintos sectores.”⁴⁵

Las leyes costarricenses también establecen los lineamientos necesarios para generar las representaciones impresas de las Facturas Electrónicas emitidas por los contribuyentes.

En febrero del 2009 se publicó una versión actualizada de la resolución, esta es la DGT 0209, vigente a la fecha, y en enero del 2011 se publicaron los nuevos esquemas XML' implementando de esta forma requerimientos de varias empresas que ya han implementado la Factura Electrónica.

⁴⁵ **Derecho informático** https://www.ecured.cu/Derecho_inform%C3%A1tico 28/10/2019 (consulta do 27 de octubre de 2019).

El Ministerio de hacienda de Costa Rica, en particular la Dirección General de Tributación ha conformado un grupo de profesionales para el mejoramiento continuo de la resolución DGT-0209.



5.3. Análisis del Acuerdo SAT-DSI-243-2019 de la Superintendencia de Administración Tributaria

El fenómeno de la incertidumbre de certeza jurídica por la implementación de la Factura Electrónica en Línea –FEL- por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, para aquellos contribuyentes que ofrezcan bienes, servicios o suministros a entidades del Estado y sus dependencias, bajo las modalidades de adquisición, de contrato abierto, cotización, licitación y subasta electrónica inversa; viene a afectar en forma directa a estos contribuyentes por la falta de regulación de los parámetros necesarios para su funcionamiento. Este fenómeno es producto de los vacíos legales que presenta el Acuerdo SAT DSI-243-2019, en virtud que no concuerda con lo preceptuado en el Artículo 11 del Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 13-2018, toda vez que este artículo indica que se seguirán los segmentos de los contribuyentes y los plazos para su incorporación al régimen –FEL-, mediante la emisión de disposiciones administrativas que serán debidamente notificadas a los mismos, lo cual no se estipula en dicha resolución.



Este problema viene a afectar a los contribuyentes que se encuentren bajo modalidades mencionadas asimismo, a las contrataciones que efectúe el Estado de Guatemala, por lo que existe deficiencia en su emisión. Por ello se procedió a hacer un análisis de los principios constitucionales aplicables al ámbito tributario para poder evaluar la legalidad de éste Acuerdo, a partir de esto se pudo observar el Acuerdo tiene efecto positivo en la aplicación de la Factura Electrónica en línea, porque tiene el sustento jurídico necesario; sin embargo esto genera complicaciones en los contribuyentes relacionados, afectando directamente al Estado.

Por eso es necesario analizar los elementos que inciden en la implementación de éste Acuerdo, para poder establecer cuales vendrían a ser las soluciones a las deficiencias planteadas, en consecuencia se presupone que es necesario determinar las normativas que la Superintendencia de Administración Tributaria puede aplicar y cuales no está facultada a estipular sin afectar el principio constitucional de legalidad.

En cuanto a la Factura Electrónica en Línea –FEL- se observa que es un sistema innovador y necesario para la agilización de las transacciones comerciales, y especialmente en la relación que se da con el Estado, lo cual debe estar estrictamente basado en la ley aplicable. Por lo que, se puede determinar que, la resolución de mérito podría ser un obstáculo para las buenas relaciones comerciales entre el Estado y las empresas, y para el pago efectivo de los tributos.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Por medio del trabajo de investigación se estableció en el Acuerdo SAT DSI-243-2019 que existe incertidumbre y certeza jurídica para los contribuyentes sobre aquellas prestaciones que realicen sin utilización de esta factura, no estableciendo el plazo para la incorporación de los contribuyentes y tampoco la forma de solicitar una ampliación en los casos en que no pudieren inscribirse y una sanción al no poder realizarlo. Desde luego se atenta contra el principio de legalidad regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, la forma de notificaciones regulada en el Código Tributario, la incorporación del Decreto 4-2019 en la Ley del Impuesto al Valor Agregado donde se preceptúa la arbitrariedad en la aplicación y el Acuerdo de Directorio Número 13-2018 de Superintendencia de Administración Tributaria en el cual existen vacíos legales.

Es necesario que el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria amplíe el Acuerdo SAT DSI-243-2019 para que se establezca un plazo, una solicitud de ampliación y la sanción, para que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda lograr que los contribuyentes se puedan incorporar a éste régimen y en efecto las empresas empiecen con la facturación electrónica para que exista certeza jurídica y no se genere la incertidumbre que aqueja dicha resolución.



BIBLIOGRAFÍA



BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo. **Derecho e informática**. Guatemala. Centro de Estudios de Derecho. Ed. Mayte, 2006.

BIELSA, Rafael. **Derecho constitucional**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Pirámide. (s.a.), 2004.

BROLO CAMPOS, Pedro Luis. **Algunos principios y aspectos jurídicos fundamentales del derecho tributario guatemalteco**. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Curso de derecho financiero, 1973.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Ed. Rosell, 1996.

GODOY, Norberto. **Teoría general del derecho tributario**. Guatemala. Ed. Santillana, 2003.

GOTCHER FIGUEROA , Rita Espinoza. **Manual de la Factura Electrónica**. Costa Rica. Ed. Camposanto, 2010.

<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institución/institución/que-es-lasat.html> **Creación de la institución** (Consultado 27 de octubre de 2019).

https://www.ecured.cu/Derecho_inform%C3%A1tico **Derecho informático** (Consultado 27 de octubre de 2019).

Instituto centroamericano de estudios fiscales .**Historia de la tributación en Guatemala, desde los mayas hasta la actualidad**. Guatemala, 2009.

MONTERROSO V, Gladys. **Derecho tributario I / finanzas públicas.** Guatemala. Ed. Actualizada, 2008.



MORGAIN MANAUTOA, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario,** México. Ed. Gráfico, 2005.

PEREIRA OROZCO, Alberto. **Derecho constitucional.** Guatemala. Ed. Pereira, 2007.

PINZO Fernando y Julián Inza. **Manual de la Factura Electrónica.** Guatemala. Ed. Rodenas, 2007.

PIRUSSINA RITCHER, Marcelo. **Derecho constitucional.** Guatemala. Ed. San Pedro, 2004.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** México. Ed. Hería, 1986.

SÁNCHEZ HÉRNANDEZ, Mayolo. **Derecho tributario.** México. Ed. Porrúa, 1988.

SOTO FERNÁNDEZ, Guillermo. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Guatemala. Ed. Económicas, 2010.

VALENZUELA SANDOVAL, Rita Elena. **Incidencia de la informática jurídica en el abogado y notario guatemalteco.** Tesis de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Rafael Landívar, 2001.

VIALE ROHRMOSER, Alfredo Julio. **La informática jurídica en el derecho registral.** Tesis de Licenciatura, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Rafael Landívar, 2003.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina
Reus, 1997.



www.Portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat/742principales-funciones-de-los-organos-y-dependencias-de-lasat.html **Intendencia de Fiscalización** (Consultado 27 de octubre de 2019).

Legislación:

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

Código de Comercio. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, 1970.

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

Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2012.

Ley de Contrataciones del Estado. Decreto 57-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

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

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



Ley Para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas,
Decreto 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, 2008.

**Acuerdo de Directorio Número 13-2018 de la Superintendencia de
Administración Tributaria, 2018.**