

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a large, circular emblem in the background. It features a central figure, likely a saint or historical figure, surrounded by various symbols and text. The outer ring of the seal contains the university's name in Spanish: "UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA" at the top and "FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES" at the bottom. The central figure is seated and appears to be holding a book or a similar object. The seal is rendered in a light, dotted style.

**DIAGNOSTICAR LAS CAUSAS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA  
COMPRAVENTA DE BIENES MUEBLES A TRAVÉS DEL COMERCIO  
ELECTRÓNICO EN GUATEMALA**

**CELESTE AURORA SOTO RAFAEL**

**GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2022**

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

**DIAGNOSTICAR LAS CAUSAS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA  
COMPRVENTA DE BIENES MUEBLES A TRAVÉS DEL COMERCIO  
ELECTRÓNICO EN GUATEMALA**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**CELESTE AURORA SOTO RAFAEL**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Y los títulos profesionales de:

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, noviembre de 2022

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

DECANO:	MSc. Henry Manuel Arriga Contreras
VOCAL I:	Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic. Rodolfo Barahona Jacome
VOCAL III:	Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Br. Javier Estuardo Sarmiento García
VOCAL V:	Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIA:	Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Oscar Benjamín Valdéz Salazar
Vocal:	Lic. Renato Sánchez Castañeda
Secretario:	Lic. Héctor Javier Pozuelos López

**Segunda Fase:**

Presidenta:	Licda. Ana Marce Castro
Vocal:	Lic. Luis Adolfo Chávez Pérez
Secretario:	Lic. Roberto Bautista

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



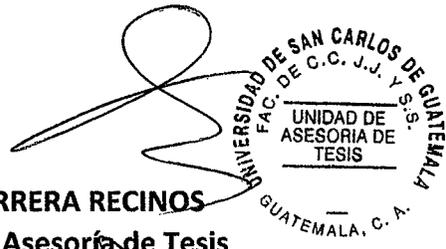
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 18 de julio del 2022

Atentamente pase al (a) Profesional, **EDWIN ARTURO PACHECO BARCO**  
 Para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **CELESTE AURORA SOTO RAFAEL**, con carné: **200821617** intitulado: **DIAGNOSTICAR LAS CAUSAS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA COMPRAVENTA DE BIENES MUEBLES A TRAVÉS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN GUATEMALA.**

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.



**CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS**  
 Jefe (a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

JPTR

Fecha de recepción 26/07/22. (f) \_\_\_\_\_ Asesor (a)  
 (Firma y sello)

*Licenciado*  
**Edwin Arturo Pacheco Barco**  
 Abogado Notario



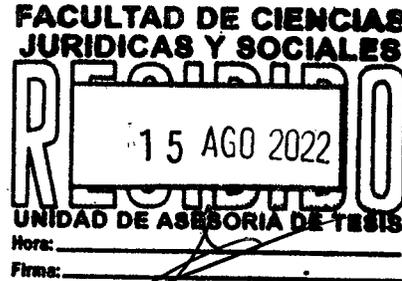


**LIC. EDWIN ARTURO PACHECO BARCO**  
**Abogado y Notario. Col 9758**  
15. Calle "A" 10 - 44 zona 1  
Teléfono. 5935 2367  
pachecobarcoarturo1956@gmail.com



**Guatemala, 12 de agosto de 2022.**

**Doctor.**  
**Carlos Ebertito Herrera Recinos**  
**Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**  
**Presente.**



**Distinguido Dr. Herrera:**

De conformidad con el nombramiento emitido con fecha dieciocho de julio de dos mil veintidós, en el cual se me nombra para realizar las modificaciones de forma y de fondo en el trabajo de investigación como Asesor de Tesis de la Bachiller **CELESTE AURORA SOTO RAFAEL**, y estableciendo que con la estudiante no existe relación de parentesco o enemistad, me dirijo a usted haciendo referencia a la misma con el objeto de informar mi labor y oportunamente.

**EXPONGO:**

1. He procedido a revisar metódica y técnicamente a la estudiante en el desarrollo de su tesis titulada **DIAGNOSTICAR LAS CAUSAS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA COMPRAVENTA DE BIENES MUEBLES A TRAVÉS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN GUATEMALA.**
  - a. Al realizar la revisión le sugerí correcciones que en su momento consideré necesarias, para la mejor comprensión del tema, las cuales fueron corregidas.
  - b. Contenido científico y técnico de la tesis: La sustentante abarcó tópicos de importancia en materia tributaria enfocado desde un punto de vista jurídico, por la necesidad de un análisis crítico.
  - c. La metodología y técnicas de la investigación: Para el efecto se tiene como base el método analítico: con el objeto de analizar la legislación; el método sintético: para la unificación de la información del trabajo final; el método deductivo: Con el que se obtuvieron los datos que comprobaron la hipótesis; y el inductivo: para conformar el marco teórico que sustenta el informe de tesis.



**LIC. EDWIN ARTURO PACHECO BARCO**  
**Abogado y Notario. Col 9758**  
15. Calle "A" 10 - 44 zona 1  
Teléfono. 5935 2367  
pachecobarcoarturo1956@gmail.com



La técnica de investigación fue la bibliográfica, al consultarse diferentes autores nacionales y la legislación.

- d. La redacción: La estructura formal de la tesis está compuesta de cuatro capítulos, desarrollando temas que se relacionan entre sí.
- e. La hipótesis formulada fue comprobada y los objetivos alcanzados. La conclusión discursiva se comparte con el investigador y se encuentra debidamente estructurada. Además, la bibliografía y presentación final es correcta.
2. Atendiendo a lo indicado en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, informo a usted, que **APRUEBO**, ampliamente la investigación realizada, por lo que emito dictamen favorable, ya que considero el tema un importante aporte.

**LIC. EDWIN ARTURO PACHECO BARCO**  
**Abogado y Notario. Col 9758**

*Licenciado*  
*Edwin Arturo Pacheco Barco*  
*Abogado y Notario*



Guatemala 28 de septiembre de 2022

Director  
 Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
 Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS:

De manera atenta le informo que fui consejero de redacción y estilo de tesis titulada: **DIAGNOSTICAR LAS CAUSAS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA COMPRAVENTA DE BIENES MUEBLES A TRAVÉS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN GUATEMALA**, realizada por el bachiller: **CELESTE AURORA SOTO RAFAEL**, para obtener el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

La estudiante realizó todos los cambios sugeridos, por lo que, a mi criterio, la misma cumple con todos los requisitos establecidos en el Normativo respectivo para que le otorgue la **ORDEN DE IMPRESIÓN** correspondiente.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Lic. Marvin Omar Castillo García  
 Consejero Docente de Redacción y Estilo





Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, veintiocho de octubre de dos mil veintidós.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante CELESTE AURORA SOTO RAFAEL, titulado DIAGNOSTICAR LAS CAUSAS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA COMPRAVENTA DE BIENES MUEBLES A TRAVÉS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/SAQO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
 FAC. DE C.C. J.J. Y S.S.  
 UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS  
 GUATEMALA, C.A.

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
 DECANO  
 GUATEMALA, C.A.





## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Por haberme permitido alcanzar una de las metas más importantes de mi vida.

### **A MI PADRES:**

Víctor Portillo y Gladys Rafael por su amor y apoyo incondicional en el cumplimiento de esta meta, sin ellos esto no habría sido posible.

### **A MI NOVIO:**

Hilcias Velásquez, por su apoyo, amor y comprensión invaluable en todo momento.

### **A MIS HERMANOS Y CUÑADOS:**

Manuel, Mónica, Mely, Luis y María Andrea, por sus palabras de aliento, cariño y consuelo en todo instante.

### **A MIS SOBRINAS:**

Paula, Alejandra y Giovanna por ser luz y sol en mi vida.

### **A MIS AMIGOS:**

Yaqui, Alan, Enrique, Luis, Nancy, Angélica y Mónica, por estar conmigo, siempre dándome fuerzas para continuar.



**A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales;  
por haberme forjado para ser una gran  
profesional del derecho.

**A:** La tricentenaria Universidad de San Carlos De  
Guatemala, por ser la casa de estudios que me  
dotó de herramientas administrativas y de  
estudio para el buen desarrollo académico.



## PRESENTACIÓN

El tipo de investigación desarrollada fue cuantitativa; consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través del desarrollo exacto de las actividades, objetos, procesos y sujetos en donde plantea el problema; para que, a partir de este, se le pueda dar una solución al mismo. En este caso se analiza la manera en la que se puede establecer una forma de evasión tributaria en el comercio de bienes muebles en el territorio nacional y como este se debe de desarrollar en el contexto de la fiscalización en el país.

Fue realizada en el ámbito del derecho tributario y derecho penal, ramas del derecho que convergen respecto a la manera en la cual se debe de establecer la evasión fiscal en el comercio electrónico como delito contra el régimen tributario de Guatemala y como este debe de ser abordado en el país, dentro del contexto de la fiscalidad nacional y en virtud de las leyes tributarias actuales. El trabajo fue realizado en el año 2022 en los meses de marzo a agosto.

El objeto de la investigación es señalar que, en la actualidad, existe una falencia respecto a la manera en la que se debe de fiscalizar el comercio electrónico, impulsado por una falta de regulación de la materia; al mismo tiempo se puede determinar que es de suma importancia que esta sea incluida dentro de la ley tributaria nacional, toda vez que mientras no exista la misma, no se puede determinar con certeza la forma en la que este impuesto debe de ser cubierto. Los sujetos de la investigación por un lado responden a la Superintendencia de Administración Tributaria como entidad responsable de establecer el régimen tributario nacional, así como los contribuyentes; es decir aquellas personas que utilizan el comercio electrónico dentro del territorio nacional.

El aporte principal de la investigación consiste en la manera en la cual se debe de establecer una legislación correcta y concreta sobre el tipo de impuesto que debe de pagar el comercio electrónico en el territorio nacional.

## HIPÓTESIS



El comercio electrónico ha adquirido una gran importancia dentro del territorio nacional, en tal sentido, es preciso que se establezca dentro de la ley fiscal de Guatemala una forma correcta, concreta y eficaz para poder cobrar el mismo dentro del territorio nacional, de tal manera que se pueda saber de forma legal el tipo de impuesto y el monto del mismo para que se pueda cumplir con las obligaciones fiscales; evitando cualquier tipo de evasión fiscal en el caso de la utilización del comercio electrónico dentro del territorio nacional.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

En la investigación, se utilizó una hipótesis descriptiva en donde se describió un problema y se consideró una solución al mismo; en tal sentido se estableció que en efecto no existe un criterio acertado sobre la manera en la que debe de pagarse impuestos en el caso del comercio electrónico, por lo que se causa una incertidumbre jurídica respecto que casos pagan impuestos y cuales no, pudiendo recaer en evasión fiscal que repercute al régimen tributario nacional; por lo que debe de ser regulado en la legislación para saber sus efectos jurídico-tributarios.

En tal sentido la hipótesis se comprobó como válida, debido a que en efecto se debe de establecer una legislación concreta que aborde la forma en la que debe de cobrarse el impuesto sobre el comercio electrónico de tal manera que cada persona que lo utilice esté bien enterada de la imposición tributaria y con ello cumplir con la obligación que esta representa.



## ÍNDICE

Pág.

Introducción .....	1
--------------------	---

### CAPÍTULO I

1. Derecho financiero y derecho tributario .....	1
1.1. Derecho financiero .....	1
1.2. Definición de derecho financiero .....	2
1.3. Objeto del derecho financiero .....	1
1.4. Características del derecho financiero .....	5
1.5. Naturaleza jurídica del derecho financiero .....	6
1.6. Contenido del derecho financiero .....	7
1.7. Contenido del derecho financiero .....	8
1.8. Definición de derecho tributario .....	10
1.9. Naturaleza jurídica del derecho tributario .....	13

### CAPÍTULO II

2. Los impuestos y el hecho generador .....	15
2.1. Los impuestos .....	15
2.2. Hecho generador .....	18
2.3. Sujeto pasivo .....	22
2.4. Tipo impositivo .....	24
2.5. Base impositiva .....	26
2.6. Periodo impositivo .....	27
2.7. Los beneficios fiscales .....	28
2.7.1. Deducciones fiscales .....	29
2.7.2. Reducciones fiscales .....	30
2.7.3. Exoneración fiscal .....	31
2.7.4. Exención fiscal .....	32



### CAPÍTULO III

3. El delito de defraudación tributaria .....	33
3.1. El delito en Guatemala .....	33
3.2. El delito de defraudación tributaria .....	35
3.3. Naturaleza jurídica de la defraudación tributaria .....	36
3.4. Elementos del delito de defraudación tributaria .....	38
3.5. Regulación jurídica .....	43
3.6. Penas del delito de defraudación tributaria .....	47

### CAPÍTULO IV

4. Diagnosticar las causas de defraudación tributaria en la compraventa de bienes muebles a través del comercio electrónico en Guatemala .....	49
4.1. El comercio electrónico en Guatemala .....	49
4.2. Los principios del comercio electrónico .....	53
4.3. La fiscalización del comercio electrónico .....	56
4.4. Diagnosticar las causas de defraudación tributaria en la compraventa de bienes muebles a través del comercio electrónico en Guatemala .....	60
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA .....</b>	<b>69</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>71</b>



## INTRODUCCIÓN

La investigación realizada ha sido motivada derivado de la necesidad que existe en Guatemala de que, dentro del contexto del comercio electrónico, se pueda establecer un correcto régimen tributario, de tal manera que permita que todas aquellas personas que se dedican a esta actividad puedan cumplir con las obligaciones conducentes respecto al pago de impuestos; de tal manera que se evite cualquier tipo de delito que se pueda cometer por esta clase de accionar.

El objetivo principal de esta investigación consiste en determinar la importancia que tiene el régimen tributario en el territorio nacional y como es necesario que se establezca una manera de legislar un impuesto al comercio electrónico dentro del territorio nacional. Por su parte la hipótesis de la presente investigación fue: El comercio electrónico ha adquirido una gran importancia dentro del territorio nacional, en tal sentido, es preciso que se establezca dentro de la ley fiscal de Guatemala una forma correcta, concreta y eficaz para poder cobrar el mismo dentro del territorio nacional, de tal manera que se pueda saber de forma legal el tipo de impuesto y el monto del mismo para que se pueda cumplir con las obligaciones fiscales; evitando cualquier tipo de evasión fiscal en el caso de la utilización del comercio electrónico dentro del territorio nacional.

En el Capítulo I, se desarrolló lo concerniente al Derecho financiero y derecho tributario; en el Capítulo II, se estudió a los impuestos y el hecho generador; el Capítulo III, por su parte explica al delito de defraudación tributaria; y por último el Capítulo IV determina el Diagnosticar las causas de defraudación tributaria en la compraventa de bienes muebles a través del comercio electrónico en Guatemala.

Para el desarrollo de la presente investigación, fueron utilizados tres métodos de investigación; el analítico: Para analizar la importancia que tiene el estudio de los impuestos y el régimen tributario y la forma de establecer un impuesto que determine como debe de funcionar el comercio electrónico en el país de tal manera que se sepa



qué tipo de impuesto debe de pagarse y las consecuencias de no realizarlo, deductivo, ya que se abarca desde la forma más amplia y general del derecho financiero y tributario así como del derecho penal, de tal manera que se pueda establecer cómo funcionan los impuestos en Guatemala, su importancia y la manera en la cual su evasión constituye un delito en territorio nacional; el método analítico: Para analizar la importancia que tiene el estudio del derecho tributario dentro de Guatemala, así como la correcta aplicación de los impuestos respecto a la manera en la que deben de constar en la ley para ser considerados como válidos y por lo tanto, exigibles dentro del territorio nacional; por su parte la técnica utilizada en la investigación fue la documental, que centra su principal función en todos aquellos procedimientos que conllevan el uso óptimo y racional de los recursos documentales disponibles en las funciones de información, en libros, revistas y periódicos e internet, sobre el tópico de investigación.

El comercio electrónico constituye la siguiente etapa dentro del comercio internacional de mercancías y de servicios, por lo que, es un momento ideal para tomar los pasos correctos hacia su institucionalización y esto requiere un esfuerzo mayúsculo para crear las instituciones y normas necesarias que lo regulen y que lo promuevan, dándole la certeza jurídica que requiere. Se puede determinar que existe una gran necesidad en el país de establecer la importancia de la legislación de un impuesto que determine la manera en la que debe de tributarse el comercio electrónico en Guatemala, en tal sentido se debe de crear en el país una legislación que determine la forma correcta de tributar de esta modalidad del comercio, pero se requiere un enfoque más completo, que responda al desarrollo tecnológico actual, considerando no solamente el aspecto local, sino que también la integración al comercio electrónico internacional.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho financiero y derecho tributario

Para los efectos de esta investigación, es preciso determinar en qué consiste el derecho financiero y el derecho bancario; así como analizar cuáles son las similitudes entre estas áreas del derecho, así como la importancia que tiene estas ramas del derecho dentro del andamiaje jurídico guatemalteco y cómo estas pueden coadyuvar en la forma en la cual se puede satisfacer a los pasivos contingentes a través del hecho generador.

#### 1.1. Derecho financiero

El derecho financiero, se desarrolla en Guatemala a partir del siglo XIX, en donde toma auge el concepto de finanzas públicas, al momento de que el Estado empezó a percibir los ingresos provenientes de las rentas públicas y los tributos, dándose por primera vez la noción de gasto público, debiendo entonces legislarse la forma en la cual este debe de desarrollarse dentro del país para su correcto funcionamiento.

Se puede afirmar entonces que es necesario que esta rama del derecho surja al ser necesaria una disciplina jurídica que se encargará de toda la problemática jurídica relacionada con la organización de orden financiero del Estado guatemalteco y de adecuar el endeudamiento del Estado y de su debida organización financiera.



## 1.2. Definición de derecho financiero

Después de conocer las generalidades de esta materia, se hace necesario establecer su definición, desde un punto de vista jurídico y doctrinario, de tal manera que se tenga el entendimiento de cómo se circunscribe esta materia dentro del derecho.

En ese sentido, derecho financiero es: “Rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.”<sup>1</sup>

De esta definición, se puede acotar que, esta rama del derecho se encarga de estudiar lo concerniente al patrimonio estatal y la forma en la cual esta se recauda y se gasta.

Por su parte, el derecho financiero: “Es la disciplina jurídica que estudia preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos entre el Estado y los contribuyentes, como las que se generan entre estos como consecuencia de la imposición.”<sup>2</sup>

El derecho financiero, en virtud de lo anterior, se puede definir como: La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y que los demás entes públicos pueden emplear para el

---

<sup>1</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 306.

<sup>2</sup> Matus, Manuel. **Finanzas públicas**. Pág. 71.



cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de servicios públicos.

Se puede definir al derecho financiero como: "Serie ordenada de normas científicas y positivas referentes a la organización económica, a los gastos e ingresos del Estado".<sup>3</sup>

De lo expuesto con anterioridad se puede determinar que entonces que el objeto de estudio del derecho financiero consiste en la forma legal en la cual se organiza los ingresos y egresos del Estado y como este se relaciona con los particulares y la población en general.

### **1.3. Objeto del derecho financiero**

Es necesario establecer en qué consiste el derecho financiero, así como las formas en las cuales estos buscan la reglamentación y la aplicación del derecho financiero.

En ese sentido se puede afirmar entonces que la finalidad del derecho financiero es la de reglamentar la actividad que realiza el Estado de Guatemala, persiguiendo el interés de la colectividad desde el punto de vista de las finanzas públicas.

Para poder alcanzar la finalidad a la que se refiere, es necesario que para su correcta aplicación utiliza a los órganos los cuales son los encargados de ejercer el derecho

---

<sup>3</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 120.



financiero, es decir los medios en que se exterioriza, mediante la utilización del presupuesto general de la nación, así como también a través del contenido de las relaciones a las cuales da origen.

“En ese sentido, es necesario indicar las distintas instituciones que se encargan de coadyuvar para cumplir con la finalidad del derecho financiero, las cuales son:

- a. El Ministerio de Finanzas Públicas
- b. El Banco de Guatemala
- c. La Superintendencia de Administración Tributaria
- d. La Junta Monetaria
- e. La Contraloría General de Cuentas”<sup>4</sup>

Se puede afirmar entonces que el derecho financiero en Guatemala se apoya en estas instituciones para el correcto funcionamiento del mismo y de su aplicación dentro del territorio nacional de tal manera que sea posible que objeto se cumpla en el sentido del orden jurídico de la actividad financiera que se lleva a cabo en Guatemala.

---

<sup>4</sup> Ismalej Alvarado, Glenda Maribel. **La importancia de fortalecer la actividad financiera del estado para el debido cumplimiento de las leyes fiscales en Guatemala.** Pág. 3.

#### 1.4. Características del derecho financiero

Es necesario establecer las distintas características que posee el derecho financiero en Guatemala, las cuales son las siguientes:

- a) **Autonomía:** “el derecho financiero es una ciencia jurídica que dispone de principios generales propios y que actúa coordinadamente en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas como integrantes de un todo orgánico.
  
- b) **Carácter público:** Es un conjunto de normas que regulan el ordenamiento jurídico referente a las finanzas del Estado y las relaciones de éste con los particulares, con otros Estados e instituciones públicas y privadas nacionales o extranjeras.
  
- c) **Sistematización:** El derecho financiero es sistemático debido a que constituye un ordenamiento instrumental y sistemático en cuanto su finalidad última no es la recaudación de los tributos sino más bien su inversión en beneficio de la finalidad pública del Estado.”<sup>5</sup>

Es de suma importancia analizar lo escrito, debido a que son estas características las que determinan el sentido en el cual actuara el derecho en cuestión; en ese sentido se pueda afirmar que estas tres características se entrelazan para lograr cumplir con el objeto del derecho financiero; toda vez que la autonomía de esta rama, le permite cumplir con sus objetivos especiales además de instaurar todas las nociones que

---

<sup>5</sup> **Ibid.** Pág. 14.

coadyuvaran a proteger el derecho específico por el cual fue creado, es en este punto, cuando se debe de ligar con el carácter público del cual es revestido este derecho toda vez que por ser la rama del derecho que se encarga de estudiar las actividades de las entidades públicas, es decir del Estado, debe de considerarse al mismo como un derecho que es eminentemente público; por lo tanto también es sistematizado, esto debido a que es un sistema el que se utiliza para la consecución de su objetivo, en caso contrario no funcionaria, ya que de no existir un sistema, se correría el riesgo de perder la veracidad del derecho.

Se puede determinar de lo anterior, la importancia que resulta de la caracterización del derecho financiero, debido a que sin el establecimiento de las mismas no se podrá comprobar que este derecho cumpla su objeto de ser.

### **1.5. Naturaleza jurídica del derecho financiero**

Se debe de iniciar este apartado, afirmando que el derecho financiero, es una rama del derecho público, debido a que es ejecutado y puesto en práctica por las instituciones públicas del Estado, esto ha causado controversia en la doctrina, hasta el punto de existir un debate de su pertenencia al derecho administrativo; no obstante por ser un derecho autónomo y con sus propias doctrinas y funciones, se puede considerar al derecho financiero como una rama independiente del derecho; siendo una rama del derecho público.



En ese sentido, se debe de acoger la definición que aporta Sarmiento García; cuando establece que: “actividad administrativa desarrollada por entidades estatales o por su delegación, que tiene por finalidad satisfacer necesidades individuales de importancia colectiva, mediante prestaciones materiales en especie, periódicas y sistemáticas que constituyen el objeto esencial de una concreta relación jurídica con el administrado y asegurada por normas y principios que tienden a dar prerrogativas de derecho público a quien la cumple para permitirle la mejor satisfacción de las necesidades colectivas”.<sup>6</sup>

En ese sentido se puede afirmar que es congruente la definición de un servicio público con la función que trata de cumplir el derecho financiero debido a que trata de reglamentar el ingreso y el egreso de las entidades estatales a través de normas jurídicas e instituciones encargadas de aplicar esta rama del derecho.

### **1.6. Contenido del derecho financiero**

Habiendo dejado en claro que el derecho financiero es una rama del derecho público y específicamente relacionado con las finanzas del Estado, en el sentido de que esto se puede prestar a distintas apreciaciones.

“Es esencialmente de relaciones sumadas a la teoría y organización financiera, siendo el contenido del mismo la teoría financiera, la organización financiera del Estado, las relaciones entre el Estado y los sujetos pasivos de la obligación tributaria y las

---

<sup>6</sup> Sarmiento García, Jorge Horacio. **Temas de introducción a las instituciones de Derecho Público.** Pág. 23.



relaciones que se originan entre los particulares derivado de los impuestos” .<sup>7</sup>

Teniendo en consideración lo anterior, es necesario establecer que el contenido del derecho financiero consiste en el análisis de las instituciones públicas que son el sistema que conforma la llamada hacienda pública, es decir que se encarga de reglamentar las mismas, para garantizar la transparencia y la seguridad de la recaudación tributaria a través de estas.

### **1.7. Derecho tributario**

Es necesario analizar al derecho tributario de tal manera que se pueda complementar la noción del derecho financiero, de tal forma que se establezca la importancia que este genera respecto a los pasivos derivados y los pasivos contingentes.

Se puede determinar que es necesario afirmar que en Guatemala, han existido tributos, iniciando por los mayas, “se tiene conocimiento que desde los años 1000 a.C. 1524 d.C., en donde diversas unidades políticas sociopolíticas provenientes del sureste de Mesoamérica, evolucionaron a esta sociedad, iniciando cambios como el parentesco, ritual y comercio; por lo que la cultura maya se vio dividida, y se clasificó en tres regiones; la primera tierras altas, la segunda, tierras bajas y la tercera, periferia sur, cuando la cultura maya llegó a su máximo apogeo, se presume que por su comercio, producción e intercambio surgió una actividad económica lo que hoy se conoce como tributo. Se supone que el tributo, se daba por medio de la agricultura,

---

<sup>7</sup> Matus, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 71.



en las obras de construcción y en las guerras de conquista.”<sup>8</sup>

El tributo entonces ha sido parte del desarrollo histórico del país, por lo tanto se puede determinar que la cultura del tributo siempre ha sido parte de la población, fue con la conquista española que se institucionalizó por primera vez un tributo tal como se conoce en la actualidad, los cuales eran para la corona española, no obstante, se tuvo por primera vez un ordenamiento jurídico que determinará los tributos y como debían de aplicarse en el país.

Avanzando en el tiempo, “en el siglo XX, el autoritarismo y dictadura de Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico, permitieron entrada a otro exponente económico como lo era el banano, por lo que a través de la exportación del banano y café Guatemala entra al mercado mundial. En la etapa de Estrada Cabrera entra Guatemala en una crisis fiscal y una de sus primeras medidas tributarias fue el aumentar los derechos de importación.

En 1899 se grabaron los derechos de exportación del banano, cuero de res, hule y pieles de venado y cordero.

Por lo que en 1920 las dos terceras partes de ingresos tributarios provenían del comercio exterior, la renta de licores fue el segundo y los impuestos directos eran mínimos, lo que hizo que para la segunda guerra mundial los ingresos tributarios por exportaciones bajaron, por lo que para la época de Jorge Ubico , se inició un proceso de diversificación de la base impositiva, se empezaron a crear

---

<sup>8</sup> Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la Tributación en Guatemala.** Pág. 2.



nuevos gravámenes, ello incidió un incremento moderado del impuesto al timbre e impuestos selectivos, gravando el tabaco, combustible y circulación de vehículos.

Esto quiere decir que fue a partir del siglo pasado que se estableció el tributo como forma de financiar al Estado de Guatemala; en la actualidad, se puede determinar que esta rama del derecho ha adquirido una importancia que no existía previamente, pero ha adquirido más protagonismo ante la mayor exigencia de la población respecto a la transparencia de las actuaciones del estado y de los tributos que son recaudados.

### **1.8. Definición de derecho tributario**

Se debe de iniciar estableciendo que el Derecho Tributario es una parte fundamental del Derecho Financiero, pero siendo una rama independiente del derecho, el cual se encarga de explicar los impuestos o las obligaciones como contribuyentes, ya que se relacionan con la administración tributaria, ya sea la de los particulares con particulares, o particulares con el Estado o el mismo Estado con el Estado, por lo que de esa manera se hace posible establecer las obligaciones y derechos, así como el respeto a las normas legales por parte de la administración y los contribuyentes.

Respecto al significado de tributo, se puede decir lo siguiente: "Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo. Obligación dineraria establecida por la

---

<sup>9</sup> Ibid. Pág. 6.



ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.”<sup>10</sup>

Por lo tanto, se establece como tributo aquella carga por medio de la cual el Estado se financia para su funcionamiento, con el objeto de servir de la mejor manera a la población en general.

El derecho tributario se define como “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”.<sup>11</sup> Esta definición establece que el derecho tributario, son todas aquellas normas con las cuales se establece la forma en la cual el estado recoge sus impuestos, siendo obligación de los habitantes el tributar al Estado.

Se puede definir al Derecho Tributario como “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”<sup>12</sup>

Esta definición, también afirma que es el conjunto de normas jurídicas, que se encargan de la manera en la cual se recaudan los tributos por parte de la población a favor del Estado.

---

<sup>10</sup> <http://dle.rae.es/?id=acTMDJZ> (consulta: 07 agosto 2022)

<sup>11</sup> Pérez de Ayala, José Luis. **Derecho tributario**. Pág. 94

<sup>12</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 16.



“El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos, pudiendo subdividirse el Derecho Tributario recibe diversas denominaciones como Derecho impositivo, Derecho Fiscal y otros”<sup>13</sup>

Este autor también afirma la importancia que tiene el derecho tributario, pero desde la perspectiva de las manifestaciones y subdivisiones del mismo, para poder normar la actividad del tributo de manera integral.

“Abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas de impuestos, tasas y contribuciones especiales.”<sup>14</sup>

Se puede determinar entonces la importancia que recae sobre el derecho tributario por el encargado de normar la manera en la cual se recaudan los impuestos en Guatemala, no obstante, la parte más fundamental de este consiste en la aplicación de los mismos dentro de un Estado, es por esto que la ley tributaria nacional, por lo tanto, se puede determinar que se deben de incluir el riesgo fiscal que asume el Estado de Guatemala, por compromisos de pagos derivados de pasivos contingentes.

---

<sup>13</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero**. Pág. 40.

<sup>14</sup> Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho Tributario**. Pág. 15.



Es necesario afirmar que conforme con la doctrina el derecho tributario se puede dividir en dos grandes partes para que se pueda estudiar, estas partes son las siguientes:

- a. **Parte general:** Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.
  
- b. **Parte especial:** Esta parte comprende todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiendo por sistema tributario el conjunto de tributos de cada país, ejemplo ley del impuesto único sobre inmuebles, ley del impuesto al valor agregado, ley del Impuesto sobre la renta.

### **1.9. Naturaleza jurídica del derecho tributario**

Es necesario analizar la naturaleza del derecho tributario, debido a que es preciso afirmar que esta es una rama del derecho público, debido a que se desarrolla en el accionar del Estado; en tal sentido se puede afirmar que corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos y es de allí de donde deriva su importancia.



“El Derecho Tributario y sus relaciones son de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas ramas del derecho; los sujetos en cualquier rama del derecho son particulares; en cambio en el Derecho Fiscal uno de ellos siempre es sujeto de Derecho Público. Las obligaciones civiles, mercantiles, laborales nacen de la concurrencia libre de las voluntades; en cambio en el Derecho Fiscal las obligaciones nacen de la Ley, independientemente de que exista libre voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto”.<sup>15</sup>

Se puede determinar que este autor también establece que la naturaleza del derecho tributario es el derecho público debido a ser parte de la recaudación del Estado y de los vínculos que tiene con los habitantes del mismo.

---

<sup>15</sup> Porras y López Armando. **Derecho fiscal aspectos jurídicos y contables**. Pág. 34.



## CAPÍTULO II

### 2. Los impuestos y el hecho generador

Es importante establecer como los impuestos y el hecho generador son importantes para la administración pública y como estos deben de utilizarse dentro de la misma, es por esto que se tienen que analizar estos conceptos.

#### 2.1. Los impuestos

Los impuestos son una parte sustancial y la más importante de los ingresos públicos que percibe un Estado por parte de los contribuyentes. Antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto.

Los ingresos públicos, hacen referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.



Lo anterior determina, que existen varios tipos de ingresos públicos, mismos que serán determinados por la forma en la cual estos sean cobrados, esto es importante ya que no todos los ingresos que se generan en virtud de la potestad del estado para percibirlos son impuestos; en el caso de Guatemala se puede afirmar que para que se consideren como tales de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, debe de existir un procedimiento para tal efecto, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, si esto no se cumple, no puede ser considerado como impuesto.

Propiamente dicho se define impuesto como: “son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”<sup>16</sup>. Esto quiere decir que el impuesto, es una forma por medio de la cual el estado se financia de tal manera que a través de estas formas financieras por medio de sus habitantes, con la finalidad de satisfacer a través de estas las necesidades de las personas.

Se puede definir también el tributo como: “El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte.”<sup>17</sup> Lo anterior, quiere decir que el impuesto es la forma en la cual el Estado a través de la

---

<sup>16</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas**. Pág. 33.

<sup>17</sup> Ibid. Pág. 40.



potestad del ius imperium, obliga a todos sus habitantes a que paguen una cantidad determinada de dinero para poder tener recursos suficientes para cumplir con sus obligaciones con la población.

“Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole. Puede consistir en un hecho, un conjunto de hechos, en una situación en que el obligado se halla, o en una situación que se produce a su respecto, pudiendo, a veces, integrarse la circunstancia fáctica, con una actividad o gasto estatal”.<sup>18</sup> Lo anterior determina que el impuesto como tal es una potestad que tiene el Estado y que es el único autorizado para tal efecto, por lo tanto, los habitantes están obligados para cumplir con esta obligación de forma habitual.

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta número 70, dentro del expediente 1766 - 2001 se refiere a este tema cuando explica el mandato constitucional de contribuir en los gastos públicos. “Abordando el tema de los impuestos, se considera que estos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razione de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez sea un derecho para el Estado el percibirlos, siendo ello lo que intrínsecamente se regula en el Artículo 35 de la Constitución Política de la República.”

---

<sup>18</sup> Villegas Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 175.



La corte estima entonces que es de gran importancia que existen impuestos dentro de Guatemala los cuales sólo pueden ser creados a través del poder público es decir tal y como la Constitución lo determina y también analiza que todo lo que se genere por parte de impuestos serán para usos públicos exclusivamente es decir para satisfacer las necesidades que existen dentro de la población de Guatemala y únicamente para tal efecto, en tal sentido, solo el Estado podrá generar impuestos y solo se podrá utilizar lo generado para gastos del propio estado.

## **2.2. Hecho generador**

Para poder hablar sobre el hecho generador, se tiene que hablar de su origen, que en este caso es el hecho jurídico. Para tal efecto, es necesario que se dé una explicación sobre los hechos, actos y negocios jurídicos, los cuales se desarrollan de la forma siguiente:

“Los hechos jurídicos pueden ser: meros hechos naturales o físicos, que producen consecuencias jurídicas, como el nacimiento o la muerte, o un incendio; y actos o hechos jurídicos propiamente dichos, en los que interviene la voluntad humana más o menos acusadamente, aunque no exista propiamente intención de producir efectos jurídicos. Un paso más en este aspecto lo constituyen los actos que consisten en una expresa declaración de voluntad, directamente orientados a producir efectos jurídicos, que son los llamados negocios jurídicos, cuya principal manifestación son los



contratos”<sup>19</sup>. Por lo tanto, se puede determinar qué hecho generador es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria.

Sobre este tópico, se puede hacer una connotación en cuanto a que característica básica debe cumplir un hecho para ser considerado como un futuro acontecimiento que de surgimiento a un tributo, indicando que “Sin embargo, ese hecho tiene una particularidad de trascendencia jurídica para el derecho tributario: debe constituir un criterio, un índice o un indicio demostrativo de la capacidad económica o contributiva de los sujetos a quienes se atribuya”<sup>20</sup>. Por lo tanto, el hecho jurídico-tributario por razón de su naturaleza tendrá que ser un hecho, que surja de una actividad económica, al cual el legislador le asciende el rango de su trascendencia, elevándolo a la vida del mundo jurídico, por medio del cual se generaran derechos y obligaciones para las partes que se vean involucradas.

La legislación de Guatemala no hace distinción alguna en cuanto al denominación a usar entre hecho generador o hecho imponible, pero la Corte de Constitucionalidad, como ente de interpretación constitucional, explica lo que por esto se debe entender, estableciendo en los expedientes acumulados 42-91, 43-91, 52-91 que: “Hecho generador de la relación tributaria o hecho imponible es la hipótesis contenida en la ley, la cual debe estar descrita en forma clara para poder conocer cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias. Esta descripción completa

---

<sup>19</sup> Blanco Ramos, Ignacio. **Op. Cit.** Pág. 70.

<sup>20</sup> Araujo, Falcao. **El hecho generador de la obligación tributaria.** Pág. 38.



es tipificadora del tributo.” Entiéndase por obligación tributaria el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular; persona individual o jurídica de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción. El hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria.

“El hecho imponible es el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas.

Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado.”<sup>21</sup> Es por esto que el hecho generador es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, expresamente establecido por ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

---

<sup>21</sup> De la garza, Sergio. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 409.



Con la finalidad de establecer la manera en la cual funciona el concepto del hecho generador, es necesario mencionar sus características, por lo que se puede sustraer principalmente tres:

1. En primer lugar, debe existir la explicación lógica y clara de la hipótesis o supuesto de hecho que necesariamente está tipificado en la ley, el cual se convierte en un hecho jurídico.

Hasta el momento de su acaecimiento del hecho en un plano tangible y perceptible de la realidad, y que como consecuencia directa da nacimiento a la obligación jurídico-tributaria.

2. La segunda característica que debe incluir el hecho generador es la verificación del elemento económico, ya que esa hipótesis dada, necesariamente debe conllevar en su surgimiento algún lucro.

Por ende, quien realice el hecho, tendrá que obtener un beneficio económico, y será sobre ese beneficio que el Estado puede echar mano para satisfacer sus necesidades.

3. La tercera característica será que el hecho generador debe llevar en sí varios elementos incorporados, pero principalmente dos, el objetivo y el subjetivo;

La ley por su parte, en el Artículo 31 del Código Tributario define el concepto de hecho generador así: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por



la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

### 2.3. Sujeto pasivo

El objetivo principal del Estado al ejercer su poder imperio, es obtener del contribuyente determinadas sumas de dinero para sufragar sus gastos. Sin embargo, el ejercicio de este poder, también se manifiesta en la exigencia de determinados actos de naturaleza administrativa necesarios para determinar o concretar el impuesto, que pueden consistir en un hacer, en un no hacer o en un tolerar.

La obligación de tributar, o sea la relación de sujeción entre cualquier obligado tributario y uno o varios impuestos se enmarcan en el ámbito de una relación jurídica. Dicha relación, en tanto que obligatoria delimita quien realiza el hecho imponible, convirtiéndose con ello en sujeto pasivo.

El sujeto pasivo, se puede conceptualizar de la manera siguiente: “Es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. En materia tributaria se encuentra la realización del hecho generador, crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formas.”<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Delgadillo, Luis. **Principios del derecho tributario**. Pág. 117.



Esto quiere decir que el sujeto pasivo, es la entidad que debe cumplir la prestación.

lo conoce también con el nombre de contribuyente de derecho, esto es, el señalado por la ley como responsable de su pago. Se trata de la persona a quien el sujeto activo puede exigir el cumplimiento de la obligación, independientemente que sea deudor, sustituto o simplemente responsable de una deuda ajena.

Sobre este tópico, se puede considerar que la doctrina, efectúa ciertas consideraciones previas conceptuales en torno a los sujetos pasivos de los tributos, pareciéndole oportuno distinguir entre 1. sujetos pasivos de los tributos, 2. deudores tributarios, y 3. sujetos pasivos de la obligación tributaria; los cuales se desarrollan a continuación:

a. "Sujetos pasivos de los tributos. En su concepto, abarcaría a toda persona física o jurídica, pública o privada, que asume una posición deudora en el seno de una obligación o de un deber impuesto por una norma tributaria."<sup>23</sup>

Desde este punto de vista tal consideración no sólo afectaría a quien realiza el hecho imponible sino también, por ejemplo, a quien responde junto al contribuyente del cumplimiento de una obligación tributaria, o a quien retiene una suma de dinero para entregarla a la administración financiera a cuenta de eventuales obligaciones tributarias que afecten a un tercero.

b. Deudores tributarios: Son quienes asumen una deuda tributaria de índole pecuniaria.

Ciertamente que los deudores están obligados tributariamente pero no todo obligado

---

<sup>23</sup> Carrera, Francisco. **Manual de derecho financiero**. Pág. 33.



es deudor de una suma de dinero. Lo anterior quiere decir que estos deudores son aquellos que se reconocen como obligados a pagar una obligación tributaria al fisco, en el caso de Guatemala a la Superintendencia de Administración Tributaria.

- c. **Sujetos pasivos de la obligación tributaria:** Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.<sup>24</sup> Estos se caracterizan por la manera en la cual se reconoce a una persona natural o jurídica como responsable de una obligación tributaria y como tal deben de pagarla ya sea a título personal o bien como un tercero interesado.

Según el Artículo 18 del Código Tributario, es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable; lo cual se encuentra en anuencia con la doctrina, ya que, en todo caso, el sujeto pasivo, será el encargado de pagar la obligación tributaria.

## **2.4. Tipo impositivo**

El tipo impositivo, se define como aquella tasa porcentual que se aplica a la base imponible para obtener la cuota tributaria. Se denomina tipo impositivo a que aquel porcentaje definido por la ley, que se aplicará sobre la base imponible y que resultará en el monto determinado a pagar por parte del sujeto obligado; es decir, la ley por medio de la cual se crea un tributo determina el porcentaje que deberán pagar los

---

<sup>24</sup> Ibid. Pág. 33.



contribuyentes por el mismo, calculado sobre una cantidad determinable, de acuerdo a la actividad gravada que fije la misma.

Cada norma de carácter tributario debe regular este elemento, puesto que de éste depende con cuanto se debe contribuir al fisco, generalmente el tipo impositivo está regulado en porcentajes, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el cual el tipo impositivo resulta ser el 12%, por tanto, a la base imponible se le aplica el tipo impositivo establecido en la norma jurídica para determinar la cantidad que el contribuyente debe enterar al fisco.

Por lo tanto, se puede afirmar que el tipo imponible, es la cantidad fija o tasa porcentual que se aplica a la base imponible para determinar de esa manera la cuota tributaria a pagar. En los impuestos progresivos el tipo impositivo crece con la base imponible.

Doctrinariamente, se define de la forma siguiente: “Cabe la posibilidad de que la Ley fije una cuantía única, de manera que siempre que se realice el hecho imponible, el sujeto designado por la Ley como obligado al pago deba ingresar el mismo importe. Sin embargo, con mayor frecuencia, la Ley ordena el pago de una cuantía variable, distinta según las circunstancias concurrentes en cada caso”.<sup>25</sup>

Para determinar el importe de la cuota tributaria, en primer lugar, será necesario calcular la base imponible. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. A su vez, la

---

<sup>25</sup> González Ortiz, Diego. **El tributo**. Pág. 45.



magnitud resultante de aplicar sobre la base imponible las reducciones que, en su caso, se encuentre previstas legalmente, se le denomina base liquidable; por lo tanto,

Una vez calculada la base imponible o, en su caso, la base liquidable, sobre la misma se deberá aplicar el tipo impositivo o tipo de gravamen, que es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra, pudiendo ser específicos o porcentuales.

## **2.5. Base impositiva**

En esencia, la base impositiva es aquel monto determinable sobre el cual deberá aplicarse una cantidad porcentual, fijada por la ley, con el fin de calcular el monto total a liquidar en concepto de tributo. En ese sentido, con respecto al tema que atañe en el presente estudio, al realizar una importación de mercancías al territorio nacional, el importador deberá calcular y realizar una declaración en la que plasme el valor de dicha mercancía; ese monto total que el importador declare será la base imponible, sobre la cual deberá calcularse los tributos que habrá de pagar para poder ingresar tales bienes al país.

Es impositivo todo aquello que es susceptible de ser gravado con impuestos o contribuciones, y al hablar de la base, se hace referencia a la cuantificación de la obligación tributaria que corresponde. La base imponible es la magnitud dineraria o de cualquier otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.



Se debe de agregar que en Guatemala, para que se considere un tipo impositivo tal y que este sea susceptible de cobro en el territorio nacional, es preciso que conste en la ley, ya que únicamente aquellos impuestos que tengan un fundamento legal, son susceptibles de pago, es por esto que el principio de legalidad es ineludible en el país en el sentido de que si no existe una base legal para tal efecto, el mismo deja de tener un efecto legal activo en el territorio nacional al ser considerado como nulo ipso jure.

## 2.6. Periodo impositivo

Se debe de definir al periodo impositivo, como: “Es el período de tiempo durante el que se realizan las operaciones que son gravadas y se incluyen en la declaración del impuesto sobre los contribuyentes. Generalmente coincide con el ejercicio económico de un Estado y no puede exceder de 12 meses; debido a que con este periodo se forma el año fiscal. El ejercicio social puede o no coincidir con el año natural. Las entidades pueden elegir libremente la fecha de cierre de su ejercicio económico; pero puede o no coincidir con un año calendario.”<sup>26</sup> El periodo impositivo, por lo tanto, es el límite de tiempo determinado por la ley y el Estado para cobrar los impuestos conducentes, es por esto que se puede determinar el inicio y fin de este periodo, sin que excedan de 12 meses.

Se puede definir también como la fracción de tiempo en la que se considera realizado el hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, propio

---

<sup>26</sup> Bermejo Quiñonez, Luis Pedro. **Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de las personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco.** Pág. 19.



de los tributos periódicos, cuyo hecho imponible se produce a lo largo del tiempo, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta.”<sup>27</sup> Se puede afirmar entonces que la importancia del periodo impositivo, determinado por la forma en la cual a través del tiempo, se puede cobrar alguna clase de impuesto, ya que de caso contrario, no se podrá tener un control efectivo de los adeudos que se pueden generar por parte de los contribuyentes, debido a que a mayor sea el tiempo que pase, puede existir una deuda más amplia.

## **2.7. Los beneficios fiscales**

En Guatemala existe una extensa utilización de incentivos tributarios al servicio de múltiples y heterogéneos propósitos y la conservación de los incentivos tributarios concedidos. La suma de los fiscales puede integrar un presupuesto peculiar. Existe una vinculación sobre el poder legislativo que, obviamente alcanza de lleno al poder ejecutivo. El presupuesto del Estado guatemalteco para los beneficios fiscales no es un mero instrumento formal, sino una útil herramienta que sirve para informar a los ciudadanos de la magnitud de los recursos dejados de recaudar en esta vía y de los sectores de contribuyentes a los que beneficia, así como también para conocer con exactitud la eficacia y eficiencia de los beneficios fiscales concedidos.

Doctrinariamente, se puede definir también como: “Los beneficios fiscales son la expresión cifrada de las disminuciones en los ingresos públicos del tesoro debidas a las exenciones, bonificaciones, desgravaciones e incentivos fiscales con que a través de las disposiciones del ordenamiento tributario se trata de beneficiar a distintos grupos de

---

<sup>27</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Op. Cit.* Pág. 24.



contribuyentes. Por lo tanto, los beneficios fiscales, se pueden definir como ahorros de las cuotas fiscales, es decir que por algún motivo o circunstancia prevista en la ley; se beneficia a una persona natural o jurídica con la condonación del pago de un impuesto determinado, por cumplir con las circunstancias que la ley determina.

### **2.7.1. Deducciones fiscales**

Uno de los beneficios fiscales que se pueden definir de conformidad con la doctrina, es el de las deducciones fiscales, las cuales tienen como objetivo que algún individuo tienda a disminuir ciertos gastos e ingresos, hacia el fisco, o en el caso de Guatemala, ante la Superintendencia de administración tributaria por encuadrar en conductas determinadas por la ley para tal efecto.

Consiste en una aminoración de los impuestos que un contribuyente ingresa a la Hacienda Pública basado en parámetros recogidos por la legislación vigente. Las Deducciones Fiscales son el derecho que tiene algún individuo de disminuir ciertos gastos e ingresos, es decir, es sinónimo de beneficio fiscal. Existen Deducciones fiscales autonómicas y nacionales, y se aplicarán según tus condiciones particulares.

Por lo tanto, se puede considerar que la deducción fiscal es una disminución en la tasa tributaria de un impuesto que se está obligado a pagar cualquier contribuyente, en ese sentido, se toma como un beneficio económico que está regulado en el Código Tributario o dentro del ordenamiento jurídico nacional, que facilita a algún contribuyente

en sus gastos deducibles, debiendo de pagar menos de lo normado en la ley. Esta Deducción Fiscal normalmente se suele aplicar en los gastos de actividad económica de un empresario, aunque cualquier contribuyente podrá beneficiarse de estas deducciones, obedeciendo al principio de igualdad tributaria.

### **2.7.2. Reducciones fiscales**

Como su propio nombre indica, las reducciones fiscales sirven para reducir la base imponible del impuesto, sobre la que se aplicará luego el tipo impositivo correspondiente a cada contribuyente que nos dará la cuota del impuesto. Así, la base liquidable general será el resultado de restar de la base imponible general las siguientes reducciones:

1. Tributación conjunta
2. Las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia severa o de gran dependencia).
3. Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad
4. Las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad
5. Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos
6. Reducción por aportaciones a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales y de alto nivel



Estas reducciones se aplicarán por el orden relacionado y no podrán dar resultado una base imponible general negativa. Obtenida la base liquidable, aplicaremos las escalas -general y autonómica- y obtendremos la cuota íntegra del impuesto a la que aplicaremos las deducciones correspondientes.

### **2.7.3. Exoneración fiscal**

A la exoneración en materia tributaria, la doctrina especializada aborda en todos los casos de injerencia de esta institución una nota en común, que “el patrimonio de las personas afectadas por el régimen de exención no se ve mermado por la aplicación del tributo. Ahora bien, en sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho”.<sup>28</sup>

Lo anterior se refiere a todas aquellas condiciones favorables al contribuyente previstas en normativa tributaria, las cuales deben ser, ineludiblemente, aplicadas y aceptadas por la Superintendencia de Administración Tributaria en su rol determinativo como ente contralor tributario, en razón del cumplimiento de concretos requisitos por parte el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

---

<sup>28</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Pág. 45.



#### **2.7.4. Exención fiscal**

Cuando se habla de exención fiscal hace referencia a los intereses que están libres de impuestos federales. El concepto de exención fiscal es un término jurídico tributario, una deducción permitida por el Gobierno para reducir la cantidad de ingresos que sería gravada como norma general. Sin el privilegio que supone la exención fiscal, los contribuyentes y/o consumidores tendrían que pagar por ese impuesto.



## CAPÍTULO III

### 3. El delito de defraudación tributaria

El delito de defraudación tributaria dentro de Guatemala se define de la siguiente forma: mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva; por lo que se puede considerar que siempre que se manipule esta recaudación tributaria por cualquier circunstancia, se podrá determinar que está en contra de lo establecido para la recaudación del tributo, defraudando al Estado y al estar regulado en el Código Penal de Guatemala, se debe de castigar el mismo por esta situación; por lo tanto se puede determinar que deben de cumplirse todos los adeudos al estado, para que este pueda financiarse y ejecutar proyectos para el bien común de las personas que habitan el país.

#### 3.1. El delito en Guatemala

Resulta necesario establecer la importancia que tiene para la investigación que se presenta el análisis completo sobre el delito y su teoría, de tal manera que se entienda en qué consiste esta figura y cómo esta afecta a la sociedad guatemalteca, para luego establecer su vínculo con la reparación del daño y como debe de aplicarse en el territorio nacional. A manera de introducción se puede afirmar que el derecho es un



conjunto de normas jurídicas, que tienen el objeto de regular las relaciones de las personas en una sociedad de tal manera que exista una reglamentación para cada situación de la vida dentro de un territorio determinado.

Es por esto que se debe de recurrir al derecho para poder identificar y sancionar las conductas que van en contra de los cánones sociales; ejemplificado de forma perfecta a través de los delitos. Respecto al delito, se puede afirmar que se define como aquella conducta contraria a la ley que tiene como resultado una penalización debido a la consecuencia dañosa que esta lleva consigo; es decir que se castiga la conducta que está establecida como ilegal y que además resulta como un daño en contra de otra persona.

Es necesario determinar en qué consiste el delito, para tener una noción sobre qué es lo que se busca proteger al encuadrar una conducta como prohibitiva delante de la ley; en ese sentido, se puede afirmar que el delito se considera, desde el tratadista Claus Roxin, como: "Acción; manifestación de la personalidad, típica *nullum* crimen, antijurídica; soluciones sociales de conflictos, culpable necesidad de pena, más cuestiones preventivas y que cumple otros eventuales presupuestos de punibilidad."<sup>29</sup>

Lo anterior quiere decir que el delito posee ciertas características que lo distinguen de otras figuras que pueden ser penalizadas, las cuales son: antijuricidad; tipicidad y culpabilidad, las cuales se entrelazan para crear la figura delictiva, si una de estas falta no se puede considerar un delito, por lo que es necesario que se cumplan estos

---

<sup>29</sup> Roxin, Claus. **Derecho penal. Parte General.** Pág. 140.



elementos; la antijuridicidad, se refiere a una conducta contraria al ordenamiento jurídico, por su parte la tipicidad es que la conducta referida sea definida como delito en la ley penal y la culpabilidad es la reafirmación de la autoría de la persona en la conducta.

### **3.2. El delito de defraudación tributaria**

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

Para afrontar dicho problema, el Estado reforzó su política criminal en materia tributaria, creando y reformando la ley penal que tipifica la conducta evasora como delito, dándole el nombre de defraudación tributaria. Al analizar nuestra situación, por un lado, tenemos una administración tributaria deficiente en la recaudación de tributos, sumida en la corrupción e incapaz para efectuar las acciones fiscalizadoras necesarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de todos los contribuyentes.

La defraudación, en un sentido amplio, comprende “cuantos perjuicios económicos se infieren abusando de la mala fe. En un sentido más restringido este autor define la defraudación como el delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los



impuestos públicos y concluye que “defraudación es cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro”.<sup>30</sup>

La defraudación tributaria o previsional es un comportamiento ilícito del contribuyente o responsable que incumple la obligación de ingreso pecuniario que deriva de la concreción de un hecho imponible. Entre las principales causas de la evasión, pueden mencionarse las económicas psicosociales, políticas, técnicas y jurídicas, pero siempre tendrán la finalidad dañosa para el estado de Guatemala.

### **3.3. Naturaleza jurídica de la defraudación tributaria**

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

En primer lugar, el delito tributario lesiona un patrimonio concreto; el de la hacienda pública, por lo que es válido afirmar que el bien jurídico protegido es el patrimonio del erario público.

---

<sup>30</sup> Cabanellas, Guillermo. Op. Cit. Pág. 599.



Mediante la lesión patrimonial que este delito fiscal ocasiona a la hacienda pública, no solo se produce un menoscabo económico en dicho erario público, sino que además se lesiona el funcionamiento de la intervención del Estado en la economía, limitando la consecución de una serie de fines de carácter económico y social que el Estado persigue con la percepción de los tributos. Como típico delito económico el delito de defraudación actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta, el tipo de cambio, la inflación, entre otras.

En consecuencia con la tipificación de este delito se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico. De lo anterior se confirma que el delito de defraudación es un delito económico en sentido estricto. Desde el punto de vista del derecho comparado son muchas las legislaciones que contemplan este delito dentro de la ley penal. Entre ellas se puede mencionar la española en la que este delito está contenido en el propio Código Penal y la mexicana que lo contempla dentro del Código Fiscal como ley especial y con carácter de ley penal. Cabe aclarar que en estos países no existe un precepto constitucional que prohíba la prisión por deuda, que es obstáculo en nuestro medio legislativo.

Los mismos autores al referirse a la importancia del bien jurídico tutelado para la constitución de las figuras delictivas, señalan que todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido un objeto jurídico, lo que no ocurre en el objeto material.



Sin embargo cuando se dice bien jurídicamente protegido”, se está advirtiendo que se trata de proteger la mera lesión o puesta en peligro de cualquier clase de bien como tal, sino sólo cuando el mismo está elevado a categoría jurídica por parte del Estado.

Desde otro punto de vista, el objeto jurídico protegido por la norma penal y que resulta lesionado o puesto en peligro por el sujeto activo sirve como elemento directriz de ordenación de las figuras delictivas o tipos penales dentro de un Código Penal sustantivo en su parte especial, tal es el caso de nuestro Código Penal vigente en el cual las figuras delictivas están agrupadas atendiendo al bien jurídico protegido.

#### **3.4. Elementos del delito de defraudación tributaria**

Es necesario identificar en qué consisten los elementos del delito respecto al delito de defraudación tributaria en el territorio nacional y como este se desarrolla en el país, de tal manera que se pueda determinar como este se perfecciona y los requisitos legales para tal efecto.

##### **1. Elemento objetivo:**

De la redacción del Artículo 358 “A” del Código Penal hay que inferir que la acción constitutiva del delito de defraudación requiere necesariamente un presupuesto: la previa existencia de determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del



delito y la administración. Esto es que haya nacido una deuda tributaria o que exista la concesión de un beneficio fiscal.

El núcleo del tipo es el verbo “defraudar”, aunque dicho verbo solamente aparece en el nombre del artículo, es claro que el mismo es el eje del tipo. Aun cuando subsisten dos corrientes en torno al significado de la palabra fraude que en el derecho clásico se equiparó al dolo, más recientemente los tratadistas coinciden en que en el fraude coexisten tanto el engaño en sentido objetivo, como la intención de engañar; sentido subjetivo, lesionando un interés ajeno jurídicamente protegido.

se da una especial relevancia al sentido subjetivo que es la intención de engañar al expresar en el Artículo 358 “A” del Código Penal comete delito de defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño; o sea quien con intención materialice cualquiera de los supuestos que la ley contempla. Esto se confirma con lo expresado más adelante en dicho artículo donde establece que comete este delito “quien induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria en su derecho de recaudación impositiva”.

El elemento que distingue al delito de defraudación tributaria que contempla nuestra legislación penal es precisamente el bien jurídico tutelado; la protección del orden económico ya que en los demás delitos el bien jurídico protegido es el patrimonio individual.



Respecto a los sujetos del delito; se puede determinar lo siguiente:

- Sujeto activo: Es el autor responsable, agente o sujeto-agente, persona física o individual o persona jurídica que realiza la conducta típica. No obstante que sólo el ser humano puede ser sujeto activo del delito, por ser éste el único poseedor de razón, conciencia y voluntad; en algunos delitos, entre ellos la defraudación tributaria, se acepta la participación de los entes colectivos como sujetos activos del mismo.

El Código Penal guatemalteco, establece en lo relativo a las personas jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este código para las personas individuales.

Este criterio bastante aceptable pues no viola el principio de personalidad de la pena, ni se castiga injustamente a los que no participaron en el hecho delictivo y lo más importante, se protege al Estado y a la sociedad de los posibles ilícitos penales que puedan cometer las personas jurídicas. Por la forma en que fue configurado el delito de defraudación tributaria, resulta dificultoso determinar con exactitud quienes pueden ser sujetos activos del mismo, la dificultad estriba en saber si es requisito indispensable



para incurrir en dicho ilícito, que el sujeto se encuentre inscrito ya como contribuyente, responsable o exento en la administración tributaria.

Para poder distinguir perfectamente los elementos personales de este delito, lo que para el efecto preceptúa el Código Tributario con respecto a quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria estableciendo que es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. Con respecto al obligado por deuda propia establece que son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal según el derecho privado y las personas jurídica, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

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



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

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

## 2. Elemento subjetivo

El elemento subjetivo de este delito es el ánimo de lucro, aun cuando en el texto de la ley no aparece en forma explícita, el ánimo de lucro ilícito comprendido en el verbo defraudar que es el elemento nuclear de esta figura, constituye el elemento subjetivo. Este ánimo de lucro consiste en la falta de pago o la falta de ingreso de las cantidades debidas por el contribuyente al acreedor de la obligación tributaria, que es el fisco, el agente obtiene un lucro que trata de conseguir precisamente por medio de la elusión de



impuestos y además por medio del disfrute ilícito de beneficios fiscales, aunque el primer supuesto no encaja en nuestra realidad legislativa, pues como antes se anotó, constitucionalmente no puede haber prisión por deuda.

### 3. El bien jurídico tutelado

Dentro de la esfera del derecho penal, éste es un elemento sumamente importante, en algunos delitos el bien jurídico tutelado es la vida, la libertad, el honor, el patrimonio; pero en el caso del delito de defraudación tributaria no se tutela un bien de tipo individual sino se protege al Estado, específicamente su disponibilidad económica.

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

#### **3.5. Regulación jurídica**

El Código Penal guatemalteco tipifica la defraudación tributaria en el título X capítulo IV en su Artículo 358 "A" el cual estipula: "Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o



cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

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

Por lo que se puede determinar que en los casos que enumera el presente artículo, se podrá determinar que este delito, lo comete toda aquella persona que a través de cualquier método o situación evite en la forma de lo posible, de evitar la recaudación tributaria en el territorio nacional.

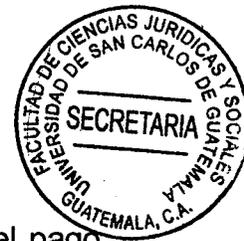
Casos especiales de defraudación tributaria Estos se encuentran contenidos en el Artículo 358 “B” del Código Penal guatemalteco siendo los siguientes: “Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior.

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.



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

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



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

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

9. El contribuyente del impuesto al valor agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde entregar a la administración tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.



10. El contribuyente que para simular la adquisición de bienes o servicios falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir, disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

### **3.6. Penas del delito de defraudación tributaria**

La pena se refiere a la sanción que se le debe imponer a la persona que comete un delito, en el presente caso la pena a imponerle al que ha sido legalmente declarado responsable de la comisión del delito de defraudación tributaria, de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del Artículo 358 "A" del Código Penal guatemalteco, es de prisión de uno a seis años y multa equivalente al monto del impuesto omitido, de lo anterior se colige que esta es una pena mixta, compuesta por una pena de prisión y otra de multa.

Ahora bien, debe tomarse en cuenta también que, para la fijación de la pena, el juez debe observar lo establecido en el Artículo 65 del citado código, en cuanto a la mayor o menor peligrosidad del culpable, sus antecedentes personales, el móvil del delito; entre otras.



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

No obstante que la pena de multa resulta ser una pena adecuada en el caso del delito tributario, resulta ser inocua para el de posición económica acomodada y, por el contrario más dañino para el de escasos recursos económicos. La multa es la sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial autorizada para imponerla.

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



## CAPÍTULO IV

### **4. Diagnosticar las causas de defraudación tributaria en la compraventa de bienes muebles a través del comercio electrónico en Guatemala**

Es necesario establecer cómo funciona el comercio electrónico en Guatemala y como este debe de desarrollarse en el país, de tal manera que se pueda determinar si puede llevarse a cabo el delito de defraudación tributaria a través de este tipo de comercio en el país.

#### **4.1. El comercio electrónico en Guatemala**

El término comercio electrónico ha evolucionado desde su significado original de compra electrónica al actual que abarca los aspectos de mercado y empresa habilitados por Internet y las tecnologías de la World Wide Web. El comercio electrónico, es entendido como la oferta de la contratación electrónica de productos y servicios a través de ordenadores o terminales informáticos conectados a través del entorno de red abierto que constituye Internet, el cual representa un fenómeno en plena expansión con cuotas de crecimiento extraordinarias en número de conexiones de clientes y operaciones.

“El concepto de comercio electrónico está compuesto de dos palabras; la primera Comercio que se refiere al acto o conjunto de actos que surgen de la relación que



existe entre la compra-venta, intercambio de productos u otra clase de servicios la segunda, Electrónico, es utilizada para describir el medio que se utiliza para celebrar la actividad comercial".<sup>31</sup>

es el proceso y los mecanismos utilizados, necesarios para colocar las mercancías, que son elaboradas en las unidades de producción, en los centros de consumo en donde se aprovisionan los consumidores, último eslabón de la cadena de comercialización. Es comunicación y trato Cuando se piensa en el Comercio desde los anteriores puntos de vista, instintivamente se reconocen diferentes roles o papeles, los cuales son:

- a) Compradores: Personas con dinero o capacidad de compra que desean adquirir un bien o servicio.
- b) Vendedores: Aquellos que ofrecen bienes y servicios a los compradores.
- c) Productores: Quienes crean los productos y servicios que los vendedores ofrecen a los compradores. Un productor es siempre y necesariamente, un vendedor también. El productor vende los bienes o servicios producidos a un mayorista, un minorista o directamente a los consumidores.

Se puede entender al comercio en sentido general, como el intercambio de mercancías de cualquier naturaleza, entre personas, siendo el contacto directo entre el comprador y

---

<sup>31</sup> Barrios Osorio, Omar Ricardo. **Derecho e Informática, aspectos fundamentales**. Pág. 282.



vendedor el punto clave en la transacción, siempre con ánimo de lucro, y con el fin de obtener beneficios para ambas partes al realizar la operación comercial.

El comercio en sentido general, ha evolucionado conforme los avances tecnológicos, adoptando nuevos mecanismos de transacción que se equiparen al movimiento de las mercancías, teniendo siempre el mismo objetivo: el lucro. En este sentido, aparece el Comercio electrónico como una nueva forma de intercambiar productos de cualquier naturaleza, pero con la distinción que esa relación comercial se efectúa a través de medios electrónicos.

Es necesario brindar una definición que englobe su aplicación en la actualidad, saber cuáles son los elementos que lo integran, para así poder diferenciar en qué momento se está ante un comercio tradicional o ante un comercio asistido por medios electrónicos.

Es la reunión de un conjunto de elementos entre los que se encuentra fundamentalmente los usuarios, el hardware, y software, los procedimientos y sobre todo una base de datos es decir información automatizada, utilizados para la toma de decisiones sobre un servicio o mercancías.

La Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional sobre Comercio Electrónico, no brinda una definición de Comercio Electrónico, ya que la aplicación de dicha norma internacional abarca todo tipo de



información, en forma de mensaje de datos, utilizada en el contexto de actividades comerciales, por lo que únicamente define lo que se entenderá por sistema de información, consistiendo este en un amplio sistema, utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos; y de esta manera no se limitan los medios electrónicos utilizados dentro del comercio.

El comercio electrónico se concibe, manifiesta y perfecciona a través de redes informáticas, que pueden ser de carácter privado o público. Las redes informáticas privadas son redes que permiten el acceso validado de usuarios a los distintos recursos de la misma, debiendo poseer clave para poder acceder a la información; por el contrario, las redes públicas son aquellas redes que, ofrecen un acceso libre a toda la información, sin restricciones, como, por ejemplo, la red Internet, por lo que surte efectos inmediatos al momento de la aceptación entre las personas.

El comercio moderno está caracterizado por un incremento en la capacidad adquisitiva de los suministradores, de la competitividad global y de las expectativas de los consumidores es entendido como la oferta de la contratación electrónica de productos y servicios a través de ordenadores o terminales informáticos conectados a través del entorno de red abierto que constituye Internet, el cual representa un fenómeno en plena expansión con cuotas de crecimiento extraordinarias en número de conexiones de clientes y operaciones.



El comercio electrónico se entiende como todo tipo de transacción comercial por medios electrónicos. En un sentido más generalizado, la expresión comercio electrónico apunta más a las transacciones con consumidores en Internet, ya que, desde el punto de vista económico, se ha presentado antes y continúa teniendo una mayor relevancia económica.

El concepto de comercio electrónico está compuesto de dos palabras; la primera Comercio que se refiere al acto o conjunto de actos que surgen de la relación que existe entre la compra-venta, intercambio de productos u otra clase de servicios; la segunda, Electrónico, es utilizada para describir el medio que se utiliza para celebrar la actividad comercial.

#### **4.2. Los principios del comercio electrónico**

Los Principios generales del comercio electrónico son los pilares fundamentales sobre los cuales se organiza, y contribuyen a crear derecho positivo sobre la materia; los principios que rigen al comercio electrónico, los cuales son los siguientes:

- a) Equivalencia funcional
- b) Inalteración del derecho preexistente de obligaciones y contratos privados
- c) Neutralidad tecnológica
- d) Buena fe
- e) Libertad contractual



La equivalencia funcional consiste en validar la función jurídica de los mensajes de datos electrónicos efectuados por el sujeto, como si fuera documentación escrita y autógrafa, y en especial, lo que respecta a las declaraciones de voluntad. El segundo principio sobre el cual descansa el comercio electrónico pretende que las normas preexistentes aplicables al derecho de obligaciones y a los contratos en particular, no sufran una significativa modificación al momento de aplicarlas a la contratación dentro del comercio electrónico, ya que su aplicación es una extensión del mismo derecho preexistente.

Respecto a la neutralidad tecnológica, el comercio electrónico no está sujeto a los cambios recurrentes de la tecnología, ya que conforme el paso del tiempo se va adaptando al nuevo software y demás medios electrónicos que constantemente aparecen en el mercado mundial; al contrario, los utiliza a su favor.

El principio de la buena fe es esencial dentro de toda la contratación privada, y en especial, dentro de la contratación electrónica como parte integrante de aquella, y consiste en la inalterabilidad del derecho preexistente de las obligaciones privadas, afianzando de esta manera la validez de los actos por medios electrónicos tanto nacionales como internacionales.

Y, por último, el comercio electrónico funda su base operacional en la libertad contractual, ya que las partes tienen libertad para celebrar un contrato y estipular las condiciones bajo las cuales se obligarán, de común acuerdo; este principio es la base



para los documentos físicos y escritos, como para los documentos celebrados medio del entorno electrónico, en el cual muchas veces no existe documento físico.

Con respecto al principio de la libertad de mercado, dentro del comercio en general, ha sido afirmado expresamente en numerosas disposiciones legales. La libertad implica la autorregulación de las partes y con ello una mínima intervención estatal, limitándose éste únicamente a lo necesario para el funcionamiento institucional del mercado. Dentro del comercio electrónico, resulta igualmente aplicable en relación a las transacciones realizadas tanto nacionales como internacionales, así como con la sustentabilidad de las denominadas barreras arancelarias que pudieran disponerse.

La protección de la privacidad de las partes es junto con la libertad de expresión y la libertad de comercio, fundamental dentro del comercio electrónico. Con la protección a la privacidad, se garantiza que la esfera íntima de la persona, en la que la conducta del sujeto o su familia no influyen sobre los demás, sea impenetrable, resguardada de cualquier intromisión. Los ordenamientos jurídicos siempre tenderán hacia la protección de un ámbito de vida confortable, quedando un espacio íntimo no comunicable a los demás.

El principio de la libertad de información y de autodeterminación, vinculado estrechamente con el principio de privacidad, faculta al individuo a tener un mayor control sobre los datos suministrados para la creación de perfiles, ya sea para el ámbito



privado o público, referentes a su vida privada, teniendo derecho a acceder a las bases de elaboración y uso de tales datos.

#### **4.3. La fiscalización del comercio electrónico**

La expansión mundial del comercio electrónico plantea varios retos importantes para la fiscalidad tal y como se ha entendido históricamente. No todos los países están capacitados y preparados para afrontar estos retos de forma eficaz. En lo que respecta al impuesto sobre las ventas o al IVA, algunas jurisdicciones fiscales disponen de los recursos adecuados para hacer un seguimiento y velar por su cumplimiento, mientras que otras, tal vez, no puedan hacer lo mismo.

Además, las cuestiones de evasión fiscal relacionadas con el empleo atípico y la huella medioambiental del comercio electrónico siguen sin abordarse en los debates políticos públicos, toda vez que, por su novedad, se plantean más preguntas que respuestas sobre este tópico en el territorio nacional, sin que exista un mismo consenso sobre su fiscalización y como esta debe de realizarse en el territorio nacional.

No debe subestimarse la complejidad de los obstáculos a los que se enfrentan las iniciativas destinadas a hacer que el comercio electrónico pague su parte justa en todos los aspectos mencionados. A medida que las administraciones tributarias nacionales se digitalizan en un mayor esfuerzo por tomar medidas contra la evasión, el fraude y la



elusión fiscales, están creando nuevas capacidades para interactuar con contribuyentes.

Esto tiene el potencial de aumentar el cumplimiento de los impuestos, pero el grado de aplicación de las normas depende en gran medida de que los gobiernos dispongan de los recursos financieros y humanos necesarios para acometer esa tarea en un plazo razonable. A diferencia de las autoridades fiscales nacionales, los principales actores del comercio electrónico no se enfrentan a estos obstáculos y ya están muy bien posicionados para gestionar los próximos cambios relacionados con la fiscalidad.

Cualquier reforma fiscal internacional sustancial tendrá que considerar las implicaciones de la fiscalidad del comercio electrónico no sólo en relación con el comercio minorista tradicional, sino también en relación con terceros, como los bufetes de abogados y contables que conforman la infraestructura profesional global que proporciona experiencia en la planificación fiscal.

Suponiendo que la información concerniente a la fiscalidad se digitalice cada vez más y se comparta internacionalmente, queda por ver si los intentos de imponer una fiscalidad más justa harán que las empresas de comercio electrónico.

Las recientes iniciativas fiscales en materia de IVA/comercio electrónico y el próximo acuerdo fiscal mundial sobre un tipo mínimo del impuesto de sociedades podrían no ser suficientes para igualar las condiciones gracias a las cuales los actores del comercio



electrónico han obtenido, durante mucho tiempo, ventajas injustas frente a minoristas de tipo tradicional.

Para los sindicatos, un enfoque directo de los retos que plantea el comercio electrónico para el impuesto sobre la renta y las ventas de las empresas seguirá siendo difícil, como muestran algunos de los ejemplos analizados en este informe. Si fuera necesario, los sindicatos del sector de comercio tendrían que buscar nuevas alianzas con sus homólogos de sectores como el transporte o el sector público, e incluso podrían tener que colaborar con quienes suelen estar al otro lado de las barreras.

Tal vez sea en el ámbito de la evasión de los impuestos sobre la mano de obra donde los sindicatos pueden ser más eficaces y marcar una diferencia positiva directa en la vida de los trabajadores. Aunque los gigantes del comercio electrónico dominan el mercado minorista en línea a nivel mundial, las pequeñas y medianas empresas de comercio electrónico que empiezan a funcionar también están aumentando en muchos países, y también tienden a depender de acuerdos de empleo atípicos.

El análisis tributario está limitado por la dificultad de definir como mercancía un producto distribuido por vía electrónica y de encontrar una definición de comercio inmaterial. En segundo lugar, nos confrontamos con una realidad caracterizada por la movilidad de los pagos y de las transacciones electrónicas a las que no corresponde una movilidad del trabajo. En consecuencia, los pagos y las transacciones son difíciles de definir y detectar. La tributación del comercio electrónico incluye cuatro áreas de interés:



1. Tratados fiscales y problemas relacionados con los impuestos sobre la renta
2. Impuestos sobre el consumo o las ventas
3. Impuestos administrativos/ administración tributaria
4. Servicio a los contribuyentes

Por lo que atañe al primer punto, cabe subrayar que las características del comercio electrónico agravan inevitablemente la contradicción de los sistemas tributarios modernos; respecto a los impuestos sobre el consumo, el mecanismo impositivo establece que los impuestos deben ser aplicados en el lugar en que se efectúa y que, generalmente, la entrega virtual de productos no debe ser considerada entrega de mercancías. Es la llave del debate sobre imposición del comercio electrónico.

La pretensión impositiva de los Estados sobre el comercio electrónico debe tener en cuenta el debate jurídico sobre la presencia simultánea de elementos reales y personales para el tratamiento y la localización de las ganancias. Se trata de la contraposición entre personalidad y territorialidad de la ley, o sea sobre la importancia atribuida a la residencia del sujeto pasivo o a la fuente efectiva de las ganancias.

Las dos posibilidades corresponden, en el primer caso, a la aplicación del impuesto en el Estado donde se origina la ganancia y, en el segundo, a la aplicación en el Estado en que reside el receptor de la ganancia. Si para los impuestos indirectos el principio del



beneficio ha prevalecido, para los impuestos directos es el elemento personal el que se ha consolidado.

#### **4.4. Diagnosticar las causas de defraudación tributaria en la compraventa de bienes muebles a través del comercio electrónico en Guatemala**

El comercio electrónico puede brindar una forma completamente nueva de realizar transacciones comerciales. Tiene potenciales implicaciones de largo alcance económico y social sobre muchas facetas de la vida, el medio ambiente, el tipo de trabajo y el papel de los gobiernos. Es probable que las formas establecidas de hacer negocio lleguen a sufrir profundos cambios por esta nueva modalidad. Se reducirá la distancia económica entre productores y consumidores, los intermediarios tradicionales serán reemplazados en muchos casos, se crearán nuevos productos y mercados, y surgirán nuevas y más estrechas relaciones entre empresas y consumidores y entre las distintas partes de las empresas multinacionales.

Lo anterior, conlleva nuevos retos en áreas como la tributación fiscal, donde las administraciones continuarán buscando aumentar los ingresos sin distorsionar las opciones económicas o tecnológicas. Estos cambios requieren una reevaluación de la efectividad de las políticas gubernamentales de comercio y de las prácticas y procedimientos del comercio tradicional, que en su inmensa mayoría se crearon partiendo de un concepto distinto de comercio.



El comercio electrónico ha revolucionado la forma de hacer negocios hoy en día, tanto para la comercialización de bienes como para la prestación de servicios, permitiendo al empresario posicionarse en el mercado, interactuar con los usuarios sin contar con presencia física y ofrecer bienes y servicios internacionalmente, creando así un nuevo panorama en las relaciones comerciales. No obstante, a pesar de los grandes beneficios que estas operaciones presentan, existen diversos retos para las distintas jurisdicciones en las cuales se desarrollan.

Actualmente existen diferentes modalidades para operar negocios electrónicamente, siendo posible el identificar principalmente las siguientes:

1. Business to Business (negocio a negocio) – B2B: Bajo este modelo intervienen únicamente las empresas y no los consumidores finales;
2. Business to Consumer (negocio a consumidor) – B2C: Es aquel que se realiza a través de sitios virtuales, en los que el público adquiere un producto o servicio de la empresa de su interés;
3. Consumer to Consumer (consumidor a consumidor) – C2C: Estas plataformas están diseñadas para la interacción entre los consumidores;
4. Otros menos conocidos como Government to Consumer (gobierno a consumidor) – G2C, Consumer to Government (consumidor a gobierno) – C2G y Bussiness to employee (empleador a empleado)– B2E.



Guatemala no es la excepción al crecimiento sostenido del comercio electrónico, cada vez son más los productos y servicios que se ofrecen a través de estos medios. Definitivamente las modalidades antes expuestas se benefician de la propagación y el alcance del internet.

El sistema tributario guatemalteco responde a un orden territorial, esto implica - generalmente- que los contribuyentes deben declarar y pagar los impuestos que se generan dentro de los límites geográficos del territorio nacional. Asimismo, este sistema de recaudación responde a los principios tributarios contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales son principalmente:

- a) Legalidad;
- b) Capacidad de pago;
- c) Prohibición de múltiple tributación; entre otros.

A la luz de dichos principios constitucionales, específicamente del Principio de Legalidad, se delega exclusivamente al Órgano Legislativo la potestad de decretar impuestos y las bases de recaudación aplicables. Por consiguiente, en Guatemala únicamente podrán recaudarse y contar con carácter imperativo aquellos impuestos estén debidamente establecidos dentro de la legislación nacional.

Poco se ha avanzado en la legislación guatemalteca respecto a la regulación en materia de comercio electrónico y comunicaciones electrónicas, pudiéndose identificar escasamente la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas

Electrónicas Decreto 47-2008, la creación de la Agenda Digital con diversos ejes y objetivos institucionales, y la regulación emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- (en adelante, la “Administración Tributaria”) para la emisión de facturas electrónicas, recientemente reformada por el modelo operativo y las normas aplicables a la Factura Electrónica en Línea.

Tanto la Factura Electrónica en Línea. como en la actualidad el Régimen Factura Electrónica en Línea, facilitan las operaciones electrónicas para los contribuyentes locales, toda vez que la empresa vendedora de bienes o servicios puede ofrecer a los consumidores la opción de pago en línea, y obtención de facturas, al poseer la autorización para emitir las electrónicamente. Bajo este escenario las disposiciones aplicables establecen que el documento tributario que corresponda podrá ser enviado al correo electrónico del contribuyente comprador, cumpliendo el proveedor con la obligación de emitir y entregar facturas, poseyendo a su vez dichas facturas el mismo valor legal que los documentos físicos.

Las disposiciones legales antes mencionadas no representan un cuerpo legal específico en la materia de comercio electrónico. Por lo que esta falta de regulación dificulta para las partes que interactúan y las autoridades competentes, la identificación, determinación y alcance de los derechos y obligaciones en aspectos de protección al consumidor, propiedad intelectual, protección de datos, seguridad de la información, aduaneros y fiscales.



Sopesando la escasa legislación en la materia del comercio electrónico, los aspectos mencionados en el párrafo anterior se rigen y complementan localmente por las normas generales y otros cuerpos legales que les sean aplicables. No obstante, en las relaciones de comercio electrónico internacional los escenarios se tornan más complejos.

A manera de ejemplo, es posible mencionar que tanto las personas individuales como las sociedades mercantiles residentes en Guatemala tienen la necesidad de adquirir bienes intangibles o servicios, tales como: softwares, datos, música, soporte o administración, entre otros; y que dichos bienes o servicios responden a una fácil y rápida accesibilidad gracias al internet. Generalmente, lo único que se necesita para perfeccionar dichas transacciones es un medio de pago inmediato, y este según la forma que se convenga se puede efectuarse mediante tarjeta de crédito, débito, transferencia bancaria, plataformas especializadas u otro procedimiento similar.

Una vez realizado el pago, el servicio o bien es proporcionado al consumidor a través de las distintas plataformas electrónicas, perfeccionándose esta operación comercial entre dos jurisdicciones sin problema alguno.

Partiendo del escenario anterior, es de suma importancia para cualquier persona individual o jurídica identificar los aspectos tributarios que le sean aplicables. Al estar involucradas por lo menos dos jurisdicciones, debe de realizarse un análisis sobre la



aplicación de las leyes tributarias en cada una de ellas, los sujetos obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

En Guatemala la Administración Tributaria es la entidad responsable de fiscalizar y recolectar los impuestos que gravan la provisión de servicios y adquisición de bienes; incluyéndose las operaciones que se realicen a través del comercio electrónico que estén sujetas a obligaciones tributarias. Atendiendo a dicha recaudación, debe mencionarse principalmente, el Impuesto al Valor Agregado -IVA- e Impuesto Sobre la Renta -ISR-, evaluándose los siguientes supuestos:

1. El lugar en donde los bienes son vendidos o los servicios son prestados y utilizados;
2. La residencia de las partes;
3. Los sujetos obligados;
4. El hecho generador;
5. Las obligaciones específicas de ciertos contribuyentes
6. Constitución de Establecimiento Permanente;
7. La forma de negociación de divisas.

Contar con la adecuada asesoría legal, contable y tributaria es sumamente importante en las operaciones comerciales de este tipo. Si no es posible para el contribuyente guatemalteco identificar la ley aplicable, sujeto obligado o jurisdicción en donde debe satisfacerse la obligación tributaria relativa a una operación de comercio electrónico, estará en riesgo de ser fiscalizado, ajustado y sancionado con multas, mora, intereses



por la Administración Tributaria y, en casos extremos, incluso podría aducirse la responsabilidad penal.

En los últimos años, la Administración Tributaria se ha pronunciado en repetidas ocasiones, a través de diferentes medios, respecto a la regularización y formalización de las operaciones realizadas por los contribuyentes para el cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias. La tributación del comercio electrónico es uno de los principales desafíos tanto de entidad como de las administraciones tributarias a nivel mundial. No obstante, el alcance de estas fiscalizaciones se ha visto bastante limitado debido a las áreas grises o vacíos legales que han beneficiado a algunos contribuyentes.

En el 2017 la Administración Tributaria emitió el Criterio 2-2017 denominado “Criterios institucionales relacionados con el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta en el Comercio Electrónico”. El cual aborda de forma general la adquisición de los activos intangibles registrados en la contabilidad de los contribuyentes. Dentro de las conclusiones se expone que según la interpretación de la legislación aplicable, la adquisición de softwares únicamente podrá registrarse contablemente como activo de cumplir previamente con el procedimiento de importación dentro del territorio nacional ante la Administración Tributaria. Cabe mencionar que este razonamiento perjudica, entorpece y limita la naturaleza flexible del comercio internacional.

Sin embargo, aunque las acciones que ha tomado la Administración Tributaria en Guatemala frente al comercio electrónico no han obtenido los resultados esperados, es



una realidad que muchos de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos han reformado sus legislaciones con el propósito de gravar las operaciones comerciales realizadas en las diversas plataformas electrónicas por sus contribuyentes, ya sea que las partes sean proveedores o receptores de los mismos dentro de estas jurisdicciones.

Es importante considerar que a pesar de que Guatemala no es un país miembro de la OCDE, muchas de las últimas reformas a la legislación tributaria reflejan una fuerte influencia de las recomendaciones y criterios de esta organización. Por lo que únicamente es cuestión de tiempo para que alguna de estas reformas sea implementada en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

En conclusión, a pesar de que la legislación guatemalteca no posee un cuerpo legal específico que regule las operaciones a través del comercio electrónico este extremo, existen algunos supuestos donde resulta clara la existencia de una obligación tributaria. Por lo que, respondiendo a la pregunta inicial para determinar si el comercio electrónico está sujeto a impuestos en Guatemala, consideramos cada modelo de negocio debe ser analizado de forma individual, ya que dependerá estrictamente de los supuestos específicos de la operación, la existencia de obligaciones tributarias que le resulten aplicables.





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El comercio electrónico como tal es una innovación que ha adquirido más utilización en el último tiempo sobre todo derivado de la pandemia; donde se provoca este método era válido y viable dentro del territorio nacional; en virtud de lo anterior se crea la disyuntiva de establecer de qué manera se puede determinar el grado de defraudación tributaria que puede existir en el caso del comercio electrónico en Guatemala como éste debe de ser fiscalizado, De tal forma que se pueda establecer si existe o no un delito de evasión fiscal en ese tipo de comercialización.

A pesar de que el artículo 358 "A" y "B" del Código Penal establece la forma en la cual se puede determinar los delitos contra el erario público y del criterio 2-2017 de la superintendencia de administración tributaria no resulta suficiente la forma en la cual, se han guardado a la legislación tributaria del comercio electrónico por lo tanto se presta a la evasión fiscal.

Por lo tanto la Superintendencia de Administración Tributaria y el Congreso de la República de Guatemala deben de establecer conjuntamente la forma en la cual se debe de fiscalizar el comercio electrónico de forma correcta en el territorio nacional ya que en la actualidad dependerá del caso del comercio electrónico para poder ser fiscalizado por lo tanto uno puede ser objeto de impuestos y otro no; vulnerando con esto al principio de legalidad del derecho tributario toda vez que no existe una ley sobre la cual se apoye este impuesto.





## BIBLIOGRAFÍA

- ARAUJO, Falcao. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Ed. Depalma, Argentina, 2000.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho Fiscal**. México. Ed: Themis, 2000.
- BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo. **Derecho e Informática, aspectos fundamentales**. Guatemala: Ed. CEDE, 2007.
- BERMEJO QUIÑONEZ, Luis Pedro. **Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de las personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco**. Guatemala: Ed. UFM, 2008.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho Tributario**. España: Ed. Ariel, 1973.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Argentina: Ed. Heliasta, 2006.
- CARRERA, Francisco. **Manual de derecho financiero**. España: Ed. Tecnos, 1994.
- DE LA GARZA, Sergio. **Derecho financiero mexicano**. México: Ed. Porrúa, 1975.
- DELGADILLO, Luis. **Principios del derecho tributario**. México: Ed. Limusa, 2007.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas**. México: Ed. Porrúa, 1975.
- GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. **El tributo**. España: Ed. Universitat Jaume I, 2004.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho Financiero**. Argentina: Ed. Depalma. 1997.
- <http://dle.rae.es/?id=acTMDJZ> (consulta: 07 agosto 2022).
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la Tributación en Guatemala**. Guatemala: Ed. Superintendencia de administración Tributaria, 2007.
- ISMALEJ ALVARADO, Glenda Maribel. **La importancia de fortalecer la actividad financiera del estado para el debido cumplimiento de las leyes fiscales en Guatemala**. Guatemala: (s.e.), 2010.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. Chile: Ed. jurídica de Chile, 1952.



PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho Tributario**. España: Ed. Marcial Pons, 2000.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho fiscal aspectos jurídicos y contables**. México: Ed. Textos universitarios, 1974.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Argentina: Ed. Heliasta, 2007.

ROXIN, Claus. **Derecho penal. Parte General**. España: Ed. Civitas, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. España: Ed. Marcial Pons, 1977.

SARMIENTO GARCÍA, Jorge Horacio. **Temas de introducción a las instituciones de Derecho Público**. México: Ed. Porrúa, 1972.

VILLEGAS Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Argentina: Ed. La Ley, 2021.

#### **Legislación:**

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

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

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

**Criterio 2-2017; Criterios institucionales relacionados con el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta en el Comercio Electrónico**. Superintendencia de administración tributaria, 2017.