

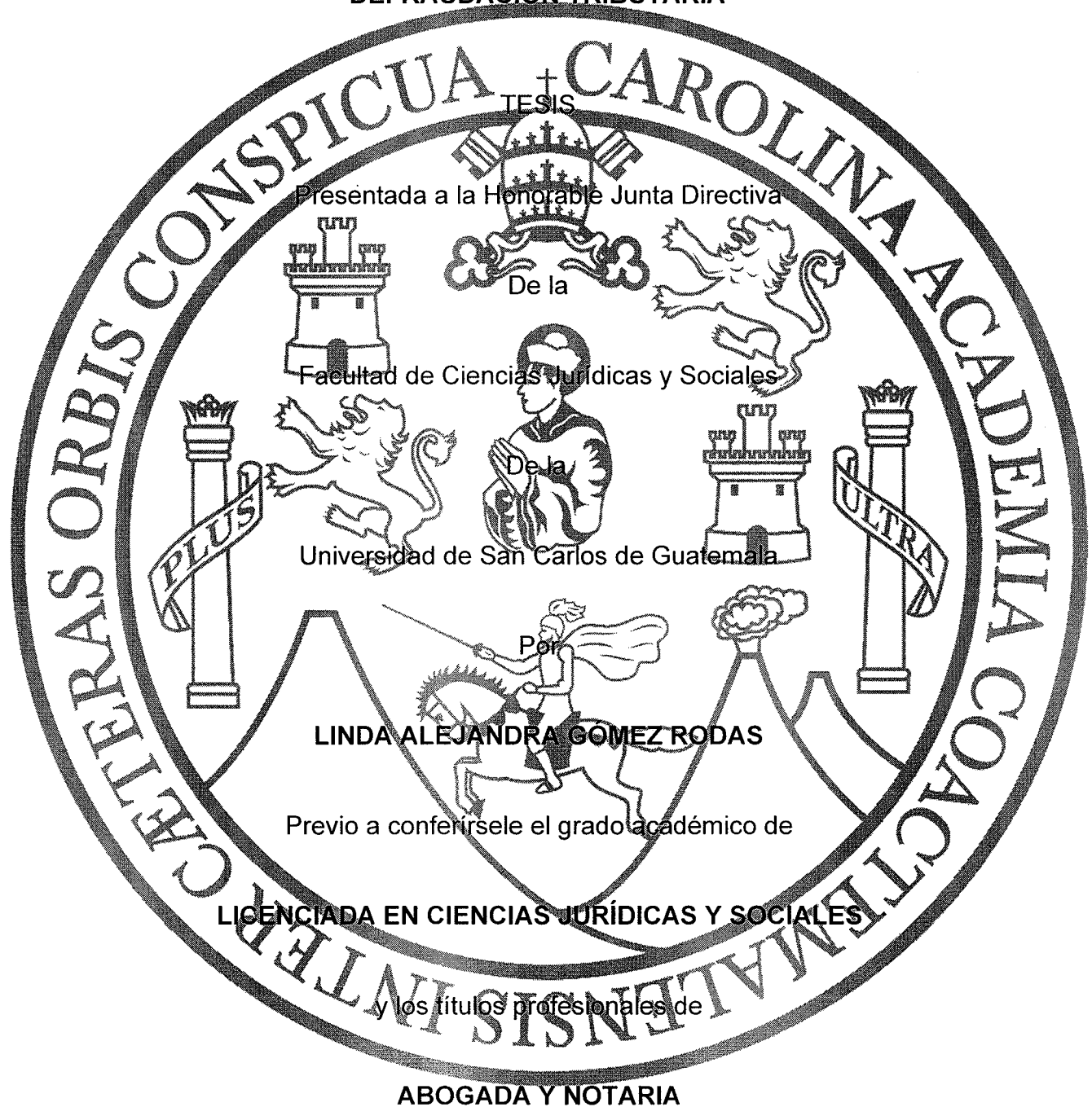
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES



GUATEMALA, MARZO DE 2020

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

FUNCIÓN DE AGENTE RETENEDOR DE EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS A  
TRAVÉS DE PLATAFORMAS ELECTRÓNICAS PARA EVITAR EL DELITO DE  
DEFRAUDACION TRIBUTARIA



Guatemala, marzo de 2020

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla

VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez

VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras

VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía

VOCAL IV: Br. Denís Ernesto Velásquez González

VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia

SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE EXAMINÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Edwin Xitumul  
Vocal: Lic. Carlos Alberto Cáceres Lima  
Secretario: Lic. Misael Torres Cabrera

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Ricardo Alvarado  
Vocal: Lic. Alex Franklin Méndez Vásquez  
Secretaria: Licda. Dilia Augustina Estrada García

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 23 de noviembre de 2018.

Atentamente pase al (a) Profesional, JORGE EDWIN VILLATORO MONROY  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
LINDA ALEJANDRA GÓMEZ RODAS, con carné 201121448,  
 intitulado FUNCIÓN DE AGENTE RETENEDOR DE EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS A TRAVÉS DE  
PLATAFORMAS ELECTRÓNICAS PARA EVITAR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

*[Handwritten Signature]*  
**LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 31 / 07 / 19 f)

*[Handwritten Signature]*

Asesor(a)  
 (Firma y Sello)





Guatemala, 10 de septiembre de 2019.

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



Señor Jefe de la Unidad:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis de la bachiller **LINDA ALEJANDRA GÓMEZ RODAS**, la cual se intitula **FUNCIÓN DE AGENTE RETENEDOR DE EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS ELECTRÓNICAS PARA EVITAR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**; motivo por el cual emito el siguiente:

**DICTAMEN**

1. Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos de cómo implementar la función de agentes de retención a las empresas que prestan sus servicios por medio de plataformas electrónicas y con ello evitar el delito de defraudación tributaria por parte de los sujetos que hacen uso de la economía colaborativa.
2. Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis comparativo y la inducción; mediante los cuales la bachiller no solo logró comprobar la hipótesis sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con su tema de tesis.
3. La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo la bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para los lectores; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
4. El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca, puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
5. En la conclusión discursiva, la bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez recomienda hacer uso de la figura de agente retenedor del Impuesto al Valor Agregado ya instaurada dentro del ordenamiento jurídico



guatemalteco aplicando esta función a las entidades mercantiles que prestan sus servicios por medio de la plataformas digitales.

6. La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.
7. La bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.
8. Declaro que no soy pariente de la bachiller dentro los grados de ley.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite subsiguiente.

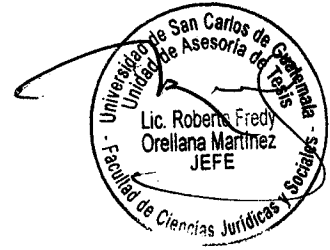
Atentamente,

*Lic. Jorge Edwin Villatoro Monroy*  
*Abogado y Notario*

Jorge Edwin Villatoro Monroy  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 12,816



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



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de febrero de 2020.

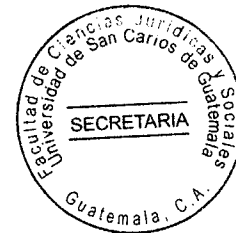
Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante LINDA ALEJANDRA GÓMEZ RODAS, titulado FUNCIÓN DE AGENTE RETENEDOR DE EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS ELECTRÓNICAS PARA EVITAR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.

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

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



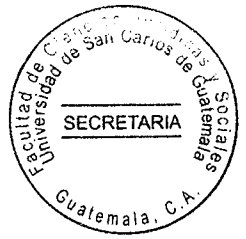


## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por guiar cada paso de mi vida y permitirme culminar otra etapa de forma exitosa, demostrándome su gran amor por mi cada día, desde que sale el sol hasta que se oculta y por enseñarme que sus tiempos son maravillosamente perfectos.
- A MIS PADRES:** Por estar a mi lado y enseñarme que los fracasos no se juzgan si no que de ellos se aprende y se debe continuar luchando hasta alcanzar los sueños y metas propuestas.
- A MI FAMILIA:** Que me ha enseñarme con actos de amor que la unidad hace la diferencia, y ser parte de esta meta alcanzada en mi vida.
- A MIS ABUELITAS:** Secundina González (Mamalina) y Dilia Godoy (Mamalili), por ser ejemplo de mujeres perseverantes y enseñarme a no desfallecer.
- A MI TÍA:** María de los Ángeles Rodas, por confiar en mí y contribuir a mi educación ya que su ayuda incondicional fue parte fundamental para que pudiera culminar mi carrera profesional.
- A MIS AMIGOS:** Por hacer inolvidables los días de Universidad y con su ejemplo contribuyeron a mi vida personal y profesional.
- A:** La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrir sus puertas a todos aquellos que buscamos superarnos de forma profesional.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, formarme para ser una profesional del derecho.



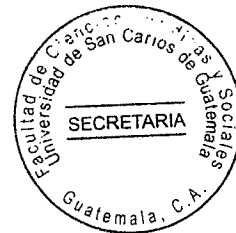
## PRESENTACIÓN



Este estudio es un abordaje de tipo mixto en el cual se analizaron informes y doctrinas que sirvieron para conocer los sistemas tributarios de forma cuantitativa y sus repercusiones de tipo penal en otros países del mundo, relacionado a la nueva tecnología, los impuestos y el delito de defraudación tributaria, que se encuentra vulnerado por el comercio electrónico a nivel mundial, a la vez también se realizó un análisis de la legislación vigente, convenios internacionales y un estudio de derecho comparado con otros países, que guardan relación con el problema a investigar.

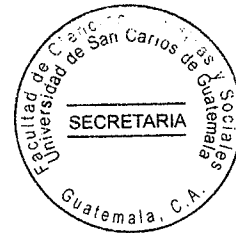
La delimitación geográfica se circunscribe al territorio de la República de Guatemala, y la temporalidad, a los años 2016 al 2017. El objeto de la investigación es que sea implementada la función de agente retenedor de Impuesto al Valor Agregado a las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas electrónicas, con lo cual se reducirá la comisión de delito de defraudación tributaria en que pueden incurrir algunas de esas entidades. Por lo anterior este estudio pertenece a la rama de derecho penal.

El sujeto de la investigación son las personas individuales y jurídicas que prestan sus servicios por medio de plataformas electrónicas o aplicaciones informáticas que se ven involucrados en la economía colaborativa y el aporte del estudio consiste en que las Superintendencia de Administración Tributaria pueda hacer uso de una figura existente en la legislación nacional como lo son los agentes retenedores para las entidades sujetos de esta investigación y reducir de esta forma la comisión del delito de defraudación tributaria.



## HIPÓTESIS

Se debe incluir la función de agente retenedor a las empresas que prestan servicios a través de plataformas electrónicas para evitar el delito de defraudación tributaria, debido a que la negociación de manera virtual utilizando plataformas o aplicaciones electrónicas es cada vez más común en Guatemala, sin embargo, este tipo de negociaciones contribuye a la comisión del delito de defraudación tributaria, porque las empresas que prestan servicios a través de las plataformas o aplicaciones electrónicas, no son quienes emiten las facturas al cliente final si no que por tratarse de un negocio tripartito son los sujetos que ejecutan la prestación del servicio los encargados de emitir la factura correspondiente al cliente final, esto facilita para la comisión del delito de defraudación tributaria porque si no están inscritos con un gestor para la facturación electrónica, la forma en que emiten la factura al cliente final es de forma manual y si el cliente final no solicita dicha factura, no la emiten evadiendo el pago del Impuesto al Valor Agregado y al momento de presentar su respectiva declaración no incluyen en la misma la prestación del servicio que realizaron sin emitir factura, cometiendo en este momento el delito de defraudación tributaria por ese motivo es necesario constituir en agentes retenedores a través de un acuerdo de directorio de la SAT, a las empresas que prestan el servicio a través de plataformas electrónicas, porque de esta forma obligaríamos a dichas entidades mercantiles que actúan en realidad como intermediarios a que sean ellos quienes emitieran la factura al cliente final y ya no el pequeño contribuyente.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Al concluir la investigación se logró comprobar la hipótesis planteada al verificar que las entidades que prestan sus servicios por medio de plataformas electrónicas en efecto no son las que emiten la factura al cliente final debido a que delegan esta función a las personas que prestan el servicio y con ello contribuyen a la comisión del delito de defraudación tributaria, es por ello que la Superintendencia de Administración Tributaria fue facultada para que pueda constituir en agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado a las entidades que estime convenientes, con la finalidad de una mejor percepción de tributos y con esto prevenir delitos de carácter tributario.

El método empleado fue analítico inductivo, por medio del cual se realizó un estudio comparativo de introducción de este mismo mecanismo en otros países y la funcionalidad que ello provocó en otras partes del mundo debido a que por tratarse de temas tecnológicos y recientes se encuentra más desarrollado en otras partes del mundo como en Europa, Asia y algunas regiones de América, así mismo la evolución que este tipo de temas ha tenido a nivel mundial en los últimos años, tomando como base los años 2016 al 2017 y la forma en que los entes encargados de la formulación de normas jurídicas lo han encarado para evitar la comisión de delitos como el delito de defraudación tributaria.



## ÍNDICE

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

### CAPÍTULO I

1. Derecho penal .....	1
1.1. Antecedentes históricos .....	1
1.1.1. Derecho penal en Guatemala .....	6
1.2. Principios de derecho penal dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco .....	8
1.3. Características del derecho penal .....	12
1.4. Clases de derecho penal .....	15

### CAPÍTULO II

2. Derecho tributario .....	19
2.1. Antecedentes históricos .....	19
2.2. Definición de derecho tributario .....	22
2.3. Naturaleza jurídica .....	25
2.4. Características del derecho tributario .....	25
2.5. Relación jurídica tributaria .....	26
2.6. Sujetos de la relación jurídica tributaria .....	28
2.7. Capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva .....	33
2.8. Principios del derecho tributario .....	34
2.9. Fuentes de derecho tributario .....	39
2.10. Los impuestos .....	42

2.10.1. Clasificación de los impuestos.....	43
---	----

### CAPÍTULO III

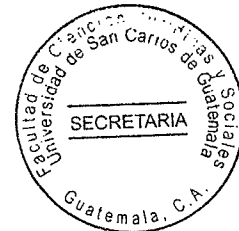
3. El comercio, el comercio electrónico, plataformas electrónicas o digitales y aplicaciones informáticas .....	47
3.1. Evolución del comercio .....	49
3.2. Comercio electrónico. ....	51
3.2.1. Economía colaborativa.....	54
3.3. Plataformas electrónicas o digitales.....	55
3.4. Aplicaciones informáticas.....	58

### CAPÍTULO IV

4. Función de agente retenedor de empresas que prestan servicios a través de plataformas electrónicas para evitar el delito de defraudación tributaria.....	61
4.1. ¿Cómo operan las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas electrónicas o aplicaciones informáticas?.....	62
4.2. Consecuencias de la economía colaborativa y las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas electrónicas o tecnológicas.....	63
4.2.1. Plataformas de alojamiento.....	64
4.2.2. Plataformas de transporte de personas.....	66
4.2.3. De transporte de objetos o mensajería.....	67



4.3. Derecho comparado en relación a las medidas legales adoptadas en otros países en entidades que prestan sus servicios por medio de plataformas tecnológicas.....	70
4.3.1. España.....	70
4.3.2. Francia.....	74
4.3.3. Argentina.....	77
4.4. Agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado.....	79
4.4.1. Clasificación legal de los agentes retenedores.....	80
4.4.2. Creación de los agentes retenedores.....	82
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>85</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>87</b>

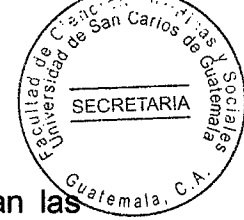


## INTRODUCCIÓN

El comercio electrónico ha ido incrementando de forma desenfrenada, las nuevas tecnologías han sido parte fundamental de ese crecimiento desmedido que se ha dado en los últimos años a su vez se han creado nuevas formas de economías como lo es la economía colaborativa que si bien es cierto hace más sencillo pedir un vehículo para transportar personas de un lugar a otro, encontrar un alojamiento en otro país del mundo, enviar algún objeto o pedir algún tipo de comida desde la comodidad del hogar, también ha facilitado la comisión de delitos tributarios tomando en cuenta que para que el Estado pueda estar provisto de recursos económicos depende en gran manera de los tributos, y es obligación que la población en general contribuya con ello.

El objetivo general del estudio se enfocó en comprobar que la implementación de la función de agente retenedor del Impuesto al Valor Agregado a las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas electrónicas evitará la comisión del delito de defraudación tributaria. Mismo que fue alcanzado a través del análisis doctrinario y de derecho comparado realizado al establecerse que dicha figura que ya se encuentra vigente en la legislación guatemalteca fue utilizada en forma preventiva en países como Argentina para combatir el delito de defraudación tributaria, y que al efecto en Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria está facultada para implementar dicha función a las entidades sujetos de la investigación realizada.

La investigación se estructuró en cuatro capítulos: En el primero se expuso sobre el derecho penal debido a que esta rama del derecho estudia los delitos, así como también se expuso el delito de defraudación tributaria, los elementos y aspectos importantes que lo conforman que ayudó a comprender dicha figura delictiva; en el segundo se trató, el derecho tributario, sus principios tanto constitucionales como jurídicos y la clasificación de los impuestos, por tratarse de un delito relacionado con tributos; en el tercero se desarrolló el tema de las plataformas electrónicas, aplicaciones electrónicas, comercio electrónico y la economía colaborativa, porque en el

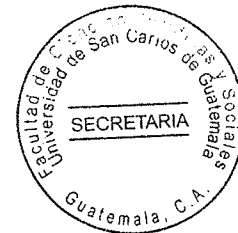


tema investigado es necesario conocer la forma tecnológica bajo la que operan las entidades sujetos de la investigación; Y en el cuarto se trató, la función de agente retenedor de empresas que prestan servicios a través de plataformas electrónicas para evitar el delito de defraudación tributaria, así como también se realizó un análisis comparativo de otras legislación con relación al tema lo cual sirvió para investigar esta figura regulada actualmente en la ley, sus influencias positivas y la viabilidad de la implementación de dicha función para la prevención de delitos como el de defraudación tributaria.

Para la consecución de la investigación se emplearon los métodos analítico, comparativo e inductivo, apoyándose en la técnica bibliográfica a través de la revisión documental y doctrinaria en relación al tema.

Con el estudio se plantea la recomendación de implementar la figura de agente retenedor del Impuesto al Valor Agregado que actualmente se encuentra vigente dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, a las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas informáticas así como también que no es necesario reformar ninguna ley ni crearla debido a que el mismo legislador facultó a la Superintendencia de Administración Tributaria para que dicha entidad pudiera a su leal criterio nombrar a las entidades que considere necesarias para que realicen la función de agentes de retención, y con ello se utilice esta figura de forma preventiva en la comisión de delitos tributarios como lo es el delito de defraudación tributaria .





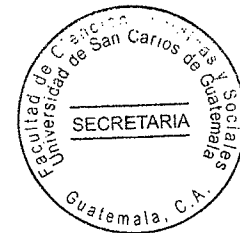
## CAPÍTULO I

### 1. Derecho penal

Este derecho es uno de los más antiguos, es por ello que tiene su propia historia, sustenta sus bases sólidas en varios principios y también cuenta con diferentes fuentes del cual se extrae el mismo, además esta dividido por diferentes ramas o partes las cuales lo componen y lo complementan.

#### 1.1. Antecedentes históricos

Hay antecedentes históricos que se remontan a tiempos antes de cristo que afirman, sin duda, que el derecho penal ha existido desde la antigüedad, por ejemplo, en Egipto fueron creados los decretos de Neferkare y de Horemheb; en China se encuentra el Código de cinco penas; en Mesopotamia o el Oriente Medio como se conoce actualmente, en el año 1760 se creó el Código de Hammurabi en Babilonia; en el Siglo V a.C. la Ley de las Doce Tablas perteneciente al derecho romano y para los hebreos existió el Decálogo o la Ley de Moisés. Así, con las normas punitivas que fueron creadas en distintas épocas, puede apreciarse el desarrollo histórico que ha atravesado el derecho penal, que tiene sus orígenes desde la práctica indiscriminada en manos propias, hasta la codificación y consolidación en leyes penales, lo que se desarrollara a continuación.

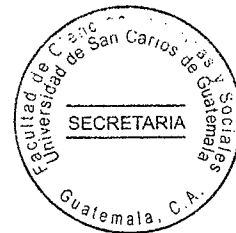


## **a) Época de la venganza privada**

Esta etapa representa el antecedente más antiguo en el desarrollo histórico del derecho penal, en donde no se contaba con ningún tipo de ordenamiento jurídico en el cual se establecieran las normas de conducta que las personas de esa época pudieran utilizar para guiar su comportamiento, ni tampoco que describiera la forma de castigar las ofensas que se realizaban unos a otros, que en la actualidad conocemos como delitos y que actualmente ya se encuentran tipificados dentro del ordenamiento jurídico nacional.

Sin embargo, la existencia de la conflictividad como parte del relacionamiento humano, los llevó a buscar formas de sancionar aquellas conductas contrarias a los valores sociales y esto dio origen, en un inicio, a lo que se conoce como la Ley del Talión, o comúnmente conocido como ojo por ojo, diente por diente.

Esta norma representó la forma de pagar el mal que se había cometido contra una persona, retribuyendo el mismo dolor al ofensor, es decir, si alguien había robado una gallina tendría que entregar una gallina de vuelta a quien sufrió el daño o más grave aún, si el ofensor había cortado una mano al ofendido, la forma de castigo era que este último tenía derecho a cortarle una mano. También surgió la llamada composición, que consistió en que el ofensor pagaba una cantidad al ofendido o a su familia para que no le causaran el mismo daño a él o a su familia.



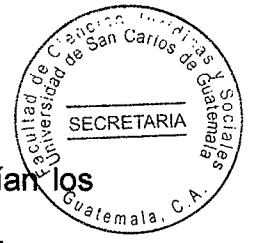
## **b) Época de la venganza divina**

Dentro de esta época encontramos una fuerte influencia de la iglesia católica, en la cual, todo era dirigido, juzgado y sancionado por Dios y, por tratarse de una divinidad, quienes se encargaban de administrar justicia no podían ser otras personas más que los sacerdotes. Pero, como es de bien saber, cómo seres humanos todo el mundo peca y ellos no fueron la excepción, se aprovecharon del poder que el pueblo le había otorgado a la iglesia y cometieron abusos en contra de la misma población, actuando en nombre de Dios.

## **c) Época de la venganza pública**

En esta época hubo una transición de poder debido a que los sacerdotes ya no eran los encargados de impartir justicia sino fue el Estado como representante de los intereses del pueblo quien asumió esta labor. Sin embargo, el accionar del Estado tampoco estuvo desprovisto de la tiranía, porque utilizó el poder a su conveniencia, llenando sus arcas de recursos monetarios a un costo muy elevado que incluyó la sangre de algunos inocentes, representando una de las épocas más sanguinarias de la historia.

El poder fue utilizado en favor de los que poseían más riquezas y severamente cruel con aquellos que no contaban con recursos. Fue tan desmedida su utilización que incluso se sancionaban delitos sin que estos existieran previamente en la ley, denotando un exagerado abuso de poder por parte del Estado y la principal razón del fracaso de esta época, sin contar todas las vidas que se perdieron durante este período por la furia y el absurdo abuso cometido por las autoridades de esos tiempos, que no



respetaron ni siquiera el descanso de los muertos de su pueblo, porque extraían los cuerpos de los ataúdes para juzgarlos, una de las peores etapas del derecho penal.

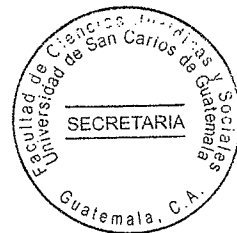
#### **d) Época humanitaria**

Esta época inicia a finales del Siglo XVIII, durante este período la sociedad obtuvo un profundo respiro y nuevos aires de libertad se sintieron en la población debido al inicio de una nueva etapa en el desarrollo histórico del derecho penal, cuyo principal precursor fue Cesar Bonnesana, o como bien se le conoce, el Marqués de Beccaria, quien en el año 1764 realizó su obra literaria denominada por su traducción en español, De los Delitos y de las Penas, describió cuál era el fin de las penas y rechazó la tortura y la castigos corporales como sanción penal y al efecto refirió “Qué derecho sino el de la fuerza será el que da potestad al Estado para imponer pena a un ciudadano mientras se duda si es reo o es inocente...”<sup>1</sup>, de esta manera se da paso a una nueva etapa en el derecho penal en donde no se buscaba denigrar al delincuente sino obtener el orden y el respeto en la sociedad a través de formas menos crueles de sancionar, proporcionales al delito cometido.

Es a este periodo se le denomino la Edad de Oro del derecho penal, debido al éxito, desarrollo y evolución que obtuvo que le dio la categoría de ciencia, ya que en las etapas anteriores no se le considerada de esa forma.

---

<sup>1</sup> De Mata Vela, José Francisco y Héctor Aníbal De León Velasco. **Derecho penal guatemalteco, Tomo I. Pág. 17**



### **e) Etapa científica**

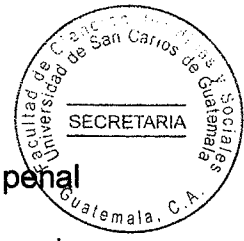
Algunos autores señalan como inicio de esta etapa las doctrinas positivistas del Siglo XVII, durante esta etapa se encuentra que el derecho penal ya se categorizaba como una ciencia debido a lo transcurrido en el período humanitario, que lo hizo evolucionar y como consecuencia surgieron las distintas escuelas entre las que se encuentran la escuela clásica, las escuelas positivistas e intermedias. De esta forma se inician distintos estudios sobre el delito, la pena, el delincuente, la víctima y la sociedad misma.

### **f) Época Moderna**

Esta época inicia aproximadamente en el año 1889 en la cual se profundiza más en el estudio de la ciencia del derecho penal y como resultado de diversos y cuantificados estudios, con el aporte de varios autores se realiza una separación del derecho penal y de las ciencias penales, considerando que “es una ciencia eminentemente jurídica para tratar los problemas relativos al delito, al delincuente, a la pena y a las medidas de seguridad; mientras que las ciencias penales o criminológicas, que tienen el mismo objeto de estudio, lo deben hacer desde el punto de vista antropológico y sociológico”<sup>2</sup>, formulando una distinción desde diferentes puntos de vista, en cuanto a la primera parte de lo individual para concretizar a nivel general, en cambio la segunda parte de una formulación general más amplia y extensa para llegar a una conclusión más individualista.

---

<sup>2</sup> **Ibid.** Pág. 19

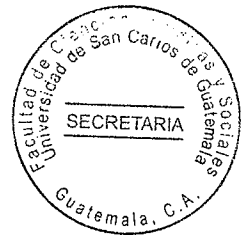


En cuanto al objeto de estudio, es el mismo en ambos, tanto para el derecho penal como en las ciencias penales, pero abordado desde perspectivas distintas, buscando un mismo objetivo.

En esta época se analizar cuáles son los fines de la pena, existiendo distintos criterios contrapuestos en cuanto a este tema, pasando desde la retribución hasta quienes consideran más efectiva la rehabilitación y reinserción social del delincuente. Sin embargo, algunas legislaciones han adoptado como finalidad de la pena esta última, considerándola más oportuna, debido a que de nada serviría un sistema en el cual solamente se busque sancionar las conductas delictivas y que, al quedar el reo en libertad, volvería a delinquir, razón por la cual es de suma importancia no solo castigar el delito sino reinsertar al delincuente a la sociedad para que se convierta en persona de provecho para la misma y en esa línea de pensamiento prevenir futuros delitos.

### **1.1.1. Derecho penal en Guatemala**

En la historia guatemalteca no se puede establecer con certeza en que época específicamente se inició con la aplicación del derecho penal como tal, debido a que luego de la conquista y colonización, muchos de los instrumentos mayas quedaron destruidos, por lo que los primeros antecedentes se encuentran a partir de la Época Colonial. En este estudio de investigación se realizará una breve reseña en la cual se incluirá tanto la evolución como la codificación del derecho penal guatemalteco, dividida en dos partes:



### **a) Época Colonial**

Guatemala al igual que algunos países del continente americano fueron conquistados y colonizados por españoles y como consecuencia, debían cumplir con las ordenanzas provenientes de la Corona Española. Dentro del ordenamiento jurídico más antiguo se encuentra *La carolina o constitutio criminales*, que admitía la utilización de la pena de muerte. Así mismo, existieron otras leyes de carácter penal, entre las que pueden mencionarse la Recopilación de las Leyes de Indias, las leyes de Castilla, las Partidas, el Ordenamiento de Alcalá y la Novísima Recopilación de las Leyes de España, consideradas como las más importantes cuya vigencia se extendió hasta el Siglo XIX,

### **b) Época independiente y post-independiente**

Como su nombre lo indica, este período inicia en la época independentista del año 1821, que dio paso a la creación de la primera Constitución, no solamente para Guatemala sino también para los países de El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica. En 1824 estos países se convirtieron en la República Federal Centroamericana, posteriormente en 1825 se promueve la Ley Orgánica de la Corte Superior de Justicia del tribunal de Segunda Instancia del Estado, en la cual una comisión recibe la orden de realizar los códigos penales y civiles.

En el año de 1829 Edward Livingston realizó reformas en el Código Penal y Procesal Penal para el Estado de Lousiana, Estados Unidos, creando los llamados Códigos de Livingston. Posteriormente fueron traducidos al español por José Barrundia y adoptados en Guatemala durante el gobierno del doctor Mariano Gálvez en el año 1834 y puestos



en vigencia en 1937. Durante el gobierno del general Justo Rufino Barrios, en el año de 1877, se emitió el segundo Código Penal. Posteriormente, en el año de 1889, durante el gobierno de Manuel Lizandro Barillas, fue emitido el tercer Código Penal. Lo relevante de este fue que abolió la pena de muerte y las cadenas perpetuas basados en el principio de reinserción social y se estableció como pena máxima de privación de libertad, un lapso de 15 años.

En el año de 1936, en el gobierno del general Jorge Ubico, se decretó un nuevo Código Penal, en el cual, se incorporó nuevamente la pena de muerte y se incrementó la pena máxima de privación de libertad a 20 años. El último Código Penal fue emitido en el año de 1973 y es el que actualmente se encuentra vigente. Entre sus reformas introduce un incremento de la pena máxima de prisión a treinta años, la cual fue modificada nuevamente en el año de 1996, estableciéndola en 50 años. Se reguló lo relativo a la pena de muerte, aunque actualmente se declaró inconstitucional su aplicación en los delitos que la contemplaban.

## **1.2. Principios de derecho penal dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco**

Tal y como sucede en cada rama del derecho, existen principios propios del derecho penal como base fundamental y esencial en los cuales se basa la elaboración, implementación y ejecución de la materia que acontece. Estos, en el caso de Guatemala, se encuentran contenidos en sus diferentes cuerpos normativos que van desde la Constitución Política de la República de Guatemala hasta los reglamentos. A continuación se desarrollaran los más importantes, iniciando con el principio de





legalidad, principio de exclusiva protección de bienes jurídicos, principio de culpabilidad, principio de humanidad de las penas, principio *non bis in ídem*.

#### **a) Principio de legalidad**

Este es un principio general y básico que fundamenta todas las divisiones del derecho, cuya inobservancia repercute en la inexistencia jurídica de la norma, debido a que se refiere a que cualquier sanción que desea aplicarse por una conducta considerada antijurídica debe estar previamente establecida en ley para que jurídicamente sea válida, evitando de esta forma los abusos de poder que se cometieron en el pasado, tal y como se anotó anteriormente al desarrollar el contenido de la época de la venganza pública.

En virtud de esto, este principio se ha convertido en una garantía que protege al ciudadano, que sirve como contención al abuso de poder, al exigir que cualquier conducta que lleve aparejada una sanción de carácter penal, sea establecida dentro del ordenamiento legal a través de un proceso de creación formal de la norma, llevado a cabo por el Organismo Legislativo, a quien compete como mandato la creación, modificación y derogación de leyes.

#### **b) Principio de exclusiva protección de bienes jurídicos**

Bienes jurídicos son todos aquellos valores o bienes sociales, cuya importancia los hace merecedores de la protección exclusiva del Estado a través de la creación de



normas de carácter penal, ante la amenaza de cualquier daño que un tercero pudiera causarles.

Los autores De León Velasco y Mata Vela definen el bien jurídico como aquellos "...valores que son indispensables para el desarrollo y la convivencia social; cuando esa serie de valores humanos, materiales y morales son elevados a "Categoría Jurídica" por parte del órgano estatal destinado para ello (Organismo Legislativo), es cuando trascienden en el derecho penal como Bienes o Intereses Jurídicamente Protegidos o Tutelados por el Estado, encontrando cada uno de ellos, acomodado en cada una de las figuras del delito que encierran todos los Códigos Penales del mundo, por tal razón reciben el nombre de "Bien Jurídico Tutelado en el Delito" que doctrinariamente se conoce como el objeto jurídico de ataque en el delito."<sup>3</sup>

Este principio se refiere a que las normas penales únicamente pueden ser creadas para la protección exclusiva de aquellos valores fundamentales para la persona o la sociedad, definidos como bienes jurídicos y que aquellas conductas que se realicen o se omitan, que no vulneren bienes jurídicos, no podrían ser sancionadas a través de un proceso penal, porque no habría ningún bien objeto de protección debido a que el mismo no se encontraría bajo ninguna susceptibilidad o amenaza.

---

<sup>3</sup> *Ibíd.* Pág. 232

### **c) Principio de culpabilidad**

Este principio se refiere a que para poder imputar la comisión de un delito a un sujeto es necesario identificar cuál fue la motivación del mismo para llevar a cabo dicha acción, a pesar de tener el conocimiento de que lo que estaba realizando es jurídicamente prohibido, siendo también necesario que el sujeto, por ejemplo, no adolezca de ninguna enfermedad que lo prive de sus capacidades cognitivas, debido a que si este fuera el caso se estaría ante una persona inimputable por su condición, lo que impediría que pudiera reprochársele socialmente su accionar.

### **d) Principio de humanidad de las penas**

Como ya quedó anotado, el derecho penal fue evolucionando con el transcurrir del tiempo, sin embargo, hubo etapas en las cuales, la aplicación de las penas fue tan inhumana al punto en que no se respetó siquiera el hecho que la persona estuviera muerta para ser juzgada; es por ello que con el devenir de los siglos la sociedad ha desarrollado mecanismos para la aplicación de las penas, que le evite caer en efectos adversos de las mismas.

Es importante saber que, si bien, es importante que toda conducta delictiva sea sancionada, las penas deben ser humanas y cumplir con un fin determinado, debido a que, si una pena es inhumana y degradante, sus efectos pueden ser adversos y desfavorables para la sociedad. Un ejemplo de esto es la aplicación de la pena de muerte, que, lejos de ayudar a la sociedad, la perjudica porque desvirtúa las finalidades de la pena, que son la resocialización y reinserción del reo a la sociedad como un



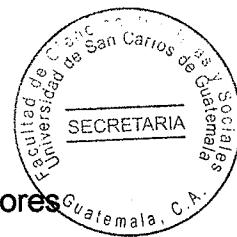
miembro productivo y lo único que se logra es convertir al Estado en asesino y no se revierte el daño causado a las víctimas, careciendo de total sentido su aplicación.

### **e) Principio de *non bis in idem***

Este principio es muy importante debido a que el mismo prohíbe la doble aplicación de penas por un mismo hecho delictivo que ya ha sido juzgado anteriormente, concurriendo los mismos elementos en cuanto al tiempo, identidad del sujeto y hecho, debido a que no sería correcto aplicar dos veces la misma sanción a la persona por el mismo delito cometido en el mismo tiempo y lugar, porque sobre el ya recayó con anterioridad una pena con la cual se le juzgó por ese hecho, es por ello que este principio protege al sujeto ante tal vejamen que podría cometer la sociedad y el mismo Estado, en Guatemala se encuentra regulado este principio en el Artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, resguardando la seguridad del ciudadano en sentido material y procesal.

### **1.3. Características del derecho penal**

Cada rama del derecho cuenta con distintas características, principios e instituciones que permiten diferenciarlas unas con otras. El derecho penal, deviene en dos aspectos fundamentales que legitiman el accionar del Estado, por un lado, representa la capacidad que tiene de sancionar a aquellas personas que han infringido las normas y por el otro, la capacidad de definir o encuadrar aquellas acciones que serán



consideradas como delitos y que llevarán aparejada una sanción. Según los autores José Francisco De Mata Vela y Héctor Aníbal De León Velasco, “las características del derecho penal son las siguientes.”<sup>4</sup>

#### **a) Es una ciencia social y cultural**

Cuando se hace referencia a las ciencias naturales, generalmente se refiere a aquellas que estudian fenómenos en los cuales no intervine la mano del hombre, debido a que son parte de la misma naturaleza. Es por ello que el derecho penal no puede catalogarse dentro de las ciencias naturales, porque su intervención está destinada a la interacción humana en sociedad, resuelta a mediar parte de la conflictividad social, es por esto que además de ser una ciencia social, es catalogada como cultural.

#### **b) Normativo**

El derecho debe de estar plasmado en normas jurídicas escritas, debido a que, si carece de esta característica, se afectaría el principio de legalidad y no podría ser aplicable.

#### **c) Positivo**

El derecho penal debe ser aplicado dentro de la sociedad, no basta con su sola existencia, sino, además, es necesario que sea de carácter obligatorio, observable y cuando el infractor transgreda la norma, recibir una sanción conforme lo regulado en la ley.

---

<sup>4</sup> **Ibíd.** Pág. 10

#### **d) Pertenece al derecho público**

Como ya se ha anotado anteriormente en apartados previos en el presente estudio, la creación de delitos y la imposición de penas es una facultad que pertenece exclusivamente al Estado. Ningún particular o conglomerado puede arrojarle dichas funciones, pues en un monopolio que corresponde únicamente al Estado, lo que le da la categoría de derecho público.

#### **e) Sancionador**

El derecho penal no podrá nunca dejar de ser sancionador, es por ello que esta es una de sus principales características. Con el transcurrir del tiempo, el derecho penal ha evolucionado y la sanción, como objetivo, dejó de ser su fin primordial, tal como refieren algunos estudiosos del derecho.

Si bien, se reconoce que uno de los fines de la pena es la rehabilitación del individuo, es imposible ignorar que sigue siendo una sanción para quien infringe las normas, cuya consecuencia podría repercutir incluso en la pérdida de la libertad.

#### **f) Preventivo y rehabilitador**

Como se anotó en el párrafo anterior, con el transcurso del tiempo el derecho penal ha cambiado y evolucionado, es por ello que ahora no solo busca sancionar al delincuente si no también rehabilitarlo para luego introducirlo nuevamente a la sociedad como una



persona productiva, además de ello busca prevenir la comisión del delito, no solo castigar como en épocas pasadas sino evitar la comisión de nuevos hechos delictivos dentro de una determinada sociedad, esto es sin duda una muy favorable evolución del derecho penal.

#### **g) Fragmentario**

El derecho se divide en dos grandes ramas que son: Derecho público y derecho privado, ambas se subdividen en distintas ramas, por ejemplo, el derecho civil, el derecho mercantil, el derecho laboral y la materia que nos ocupa, el derecho penal. Esta característica se refiere a que para que el derecho penal intervenga en un problema social antes es necesario agotar todas aquellas ramas del derecho aplicables y, si no se tuviera el éxito deseado, entonces podría recurrirse a este como último recurso, atendiendo no solo a su característica de fragmentario, sino también como *ultima ratio* o último recurso.

#### **1.4. Clases de derecho penal**

El derecho penal abarca todas aquellas acciones que han sido definidas en los ordenamientos jurídicos como delitos. Sin embargo, existen ciertas conductas que, por sus particularidades, pueden diferenciar con facilidad de otros delitos, ya sea por el autor, la materia, el bien jurídico tutelado o la sanción. Esto ha generado como expone De Mata Vela y De León Velasco que "en la doctrina se ha discutido la autonomía de una serie de derechos penales de tipo particular tales como: el derecho penal

administrativo, el derecho penal disciplinario, el derecho penal financiero, el derecho penal fiscal, etc.; que hasta la fecha no han logrado su independencia del derecho penal común o materia"<sup>5</sup>. Como bien lo describen los autores, son categorías que contienen penas que se clasifican dentro de un tipo específico o algunas de ellas van dirigidas a un grupo de personas en particular, sin embargo, no han logrado su independencia o autonomía y por lo tanto siguen perteneciendo al derecho penal común.

#### **a) Derecho penal administrativo**

Esta clase de derecho va dirigida a resguardar la administración pública, es decir, protege y resguarda el orden administrativo dentro de la gestión pública y el mismo va dirigido no solo a los empleados y funcionarios públicos sino también va dirigido a la población en general que busque descompensar o alterar el orden dentro de la administración pública del Estado, y quien lo hiciere se hará acreedor de una sanción y es por esta razón que pertenece al derecho penal.

#### **b) Derecho penal disciplinario**

Esta categoría de derecho penal, es diferente debido a que va dirigido a un grupo de personas en particular y ese grupo de personas son los empleados y funcionarios públicos, es decir, lo que busca este tipo de derecho es sancionar todas aquellas

---

<sup>5</sup>Ibíd. Pág. 24



conductas que afecten los intereses de la administración pública y que sean cometidas por colaboradores de la administración pública del Estado.

Es muy frecuente que las personas confundan al derecho penal administrativo con el derecho penal disciplinario, sin embargo, una de sus diferencias es hacia quienes va dirigido el mismo, debido a que el primero va dirigido a la población en general y el segundo va dirigido a los empleados y funcionarios que laboren dentro de la administración pública del Estado.

### **c) Derecho penal fiscal o tributario**

Esta categoría del derecho penal como en las categorías anteriores, no puede clasificarse dentro del derecho común debido a que si bien es cierto va dirigido a la población en general, su fin específico es la protección de la hacienda pública y los tributos y es por ello que quien lo incumple se hace acreedor de una pena en materia penal. No solo se trata de sanciones administrativas, sino que incurre en circunstancias de tipo penal, por lo que no se le puede desligar del derecho penal, pero tampoco colocar dentro del derecho común como tal.

#### **c.1) Diferencias entre el derecho penal común y el derecho penal tributario**

En el presente estudio se destacan algunas diferencias encontradas entre el derecho penal común y el derecho penal tributario, es por ello que se enlista una serie de aspectos que los diferencian.



En cuanto a las personas a las cuales se dirige, el derecho penal tributario se dirige a las personas contribuyentes del fisco, individuales y jurídicas, en cambio el derecho penal común va dirigido a la población en general.

En cuanto a su víctima o agraviado, en el caso del derecho penal tributario, el Estado siempre será el afectado debido a que los tributos son administrados por él, entonces es un saqueo a las arcas del mismo, en cambio el derecho penal común la víctima de la comisión de las diferentes faltas o delitos no necesariamente es el Estado.

En el derecho penal tributario las acciones u omisiones no necesariamente son de tipo penal, sin embargo, las consecuencias si lo son, en cambio en el derecho penal común ambas son de tipo penal.

En el derecho penal tributario las penas siempre incluyen multa, que es proporcional a la cantidad omitida o apropiada, mostrando de esta forma la armonía existente entre los principios del derecho tributario y el derecho penal tributario, debido a que se toma en cuenta uno de los principios como el de capacidad de pago, debido a que a mayor defraudación mayor multa debe cancelar, en cambio el derecho penal común no necesariamente en todos los casos se actúa de la misma forma.

Dentro del Código Penal guatemalteco se encuentra al derecho penal tributario dentro del libro segundo, título diez, capítulo cuarto.



## CAPÍTULO II

### 2. Derecho tributario

Al igual que el derecho penal, el derecho tributario es un derecho independiente, debido a que el mismo no depende de otro derecho para existir, además cuenta con sus propios principios que lo sustentan y conforman sus bases, también cuenta con diferentes ramas que lo complementan.

#### 2.1. Antecedentes históricos

El hombre es un ser humano que por su naturaleza tiende a vivir en sociedad, y de esta manera se forma la vida colectiva lo que dio origen a distintas necesidades, que van desde defenderse recíprocamente hasta crear normas de convivencia social y velar por que estas últimas se cumplan, de la misma forma buscar la solución de conflictos e imponer sanciones por desobedecerlas.

Con el pasar del tiempo las agrupaciones han evolucionado y se han ido perfeccionando, convirtiéndose en Estados, a través de sus distintos elementos, como población, territorio orden jurídico y poder soberano, que representa al Estado a través de un gobierno, encargado de organizarse y de esta manera crear las normativas legales que regirán en todo el territorio.

El accionar del Estado tiene como finalidad la satisfacción del bien común de todos sus habitantes, esto es posible mediante la prestación de los servicios públicos a través de los cuales se realizan distintos tipos de actividades para generar los recursos necesarios para tal finalidad, la primera fase es la obtención específicamente de ingresos provenientes del sistema tributario, debido a que si bien el Estado a través del organismo correspondiente es el único facultado para exigir los tributos a las personas individuales o jurídicas, estas están obligadas según el Artículo 135 literal "d", de la Constitución Política de la República de Guatemala "a contribuir en los gastos públicos en la forma prescrita por la ley".

En la Época Antigua durante los años 27 a.C. al 476 d.C. en los estados de Egipto y Babilonia, se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos. Los mismos se pagaban en servicio o en especie, En Roma al inicio no se pagaban impuestos, pues eran los pueblos vencidos en la guerra los que tenían que pagar a los pueblos que resultaran vencedores. (Botín de guerra).

En esta época nació la palabra *Tributum* o *Stipendium*, que era el impuesto pagado por el concusionario, el *TributumCapitis*, impuesto directo y personal pagado por las provincias, *TributumSoli* impuesto pagado por tierras, luego se originó la frase: "dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios"<sup>6</sup>. "Sucede que en esas épocas remotas no se distinguía por lo general, entre patrimonio del Estado y patrimonio particular del soberano"<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Díaz Dubón, Carmen y Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero**. Pág. 21

<sup>7</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 50



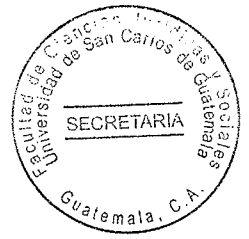
La Edad Media se inicia en el año 476 d.C. al año 1492 d.C. Y algunos estudiosos del derecho anotan que “En la Edad Media, el patrimonio del Estado continuo confundido con el del soberano y era la principal fuente de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En ese periodo histórico se desarrolló el sistema de regalías que consistía en contribuciones que debían pagarse al soberano por concesiones generales o especiales que el rey hacia a los señores feudales.”<sup>8</sup>

Se puede observar que todo lo anotado anteriormente se encuentra basado en la propiedad por ende en cierta forma vemos como predomina lo patrimonial.

En el feudalismo, existía una concepción autoritaria en el cobro de los tributos, y esto originó su caída en la edad moderna lo cual se dio entre el Siglo XVI al Siglo XVIII, durante este periodo de tiempo los reyes y los emperadores recuperan su poder. En el Siglo XIX gran parte de los ingresos del Estado eran provenientes de los tributos, debido a que se concibió la idea que estos eran un precio que se pagaba al Estado por los servicios que este prestaba a la población, también surgió la idea que según la posibilidad económica del ciudadano así era el precio que este debía pagar debido a que quien tenía más económicamente podía pagar más por el servicio, y quien tenía menos debía pagar menos, esto surgió debido a la resistencia que ya se había despertado en las clases menos pudientes.

---

<sup>8</sup>Ibíd. Pág. 51



## 2.2. Definición de derecho tributario

El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

Para Fernando Sainz de Bujanda, el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero.”<sup>9</sup>

La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros. Otros autores, indican que “probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario”, y en América Latina la que más predomina es la de “derecho tributario”<sup>10</sup>.

Para el tratadista Narciso Amorós “es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias,

---

<sup>9</sup> **Sistemas de derecho financiero I.** Volumen II. Pág. 12

<sup>10</sup> Villegas, Héctor. **Op. Cit.** Pág. 132



haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.”<sup>11</sup>

De conformidad con lo establecido en el Artículo 1 del Código Tributario guatemalteco el cual contiene la siguiente definición de derecho tributario “conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado”. De las anteriores definiciones se infiere que el derecho tributario se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, siendo fundamental destacar que además tiene como finalidad, sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos.

Para algunos autores la denominación más adecuada por su precisión es la de “tributario” porque el término “fiscal” tiende a confundir o asociarse con el fisco que es una entidad estatal.

Otra definición es la siguiente: “Rama del derecho financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples cargos que corresponde aplicar por infringir preceptos legales”<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> **Derecho tributario.** Pág. 64

<sup>12</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental.** Pág. 100



El derecho tributario o fiscal observado desde una perspectiva global, se encuentra comprendido en dos grandes partes, una parte general y una parte específica, siendo la primera teóricamente 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 de tal manera que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.

Dentro del ordenamiento jurídico de Guatemala encontramos esta parte en la Constitución Política de la República que contiene un marco definido en materia tributaria, aunque en la misma hay algunas disposiciones que parecieran ser de carácter reglamentario que dificultan la recaudación tributaria, como el Artículo 17 que establece “no hay prisión por deuda.”. También encontramos esta parte general en el Código Tributario, que le dio dinamismo a los principios tributarios constitucionales y a normar en forma más adecuada las relaciones entre el Estado y los contribuyentes con relación a materia tributaria.

La parte específica, “es la que 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, tomando ese conjunto como un todo. La codificación del derecho tributario toma muy especialmente en cuenta esta división la cual fue adoptada por el modelo de Código Tributario para





América Latina OEA/BID y, consecuentemente, por el Código Tributario guatemalteco”<sup>13</sup>.

### 2.3. Naturaleza jurídica

El derecho tributario es conocido por ser una parte o una rama del derecho financiero y por ser este derecho una rama del derecho público y por encontrarse el derecho tributario intrínseco en ella se considera que la naturaleza jurídica del derecho tributario es pública, porque es una concatenación de acciones dirigidas por el Estado como ente encargado de establecer las normas tributarias, a través de su organismo legislativo siendo este el que determina los tributos y la base impositiva, seguidamente el organismo ejecutivo como ente encargado de hacer posible el cobro de los mismos y el organismo judicial encargado de coercer el cumplimiento de lo establecido.

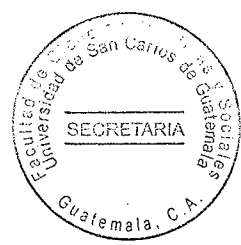
### 2.4. Características del derecho tributario

Así como otras materias, el derecho tributario también cuenta con sus propias características que lo diferencian y lo identifican de otras clases de derecho, por tal razón algunos autores como Gladys Monterroso nos proporciona una “clasificación de las características del derecho tributario.”<sup>14</sup> que se considera bastante acertada, debido a que según lo que se anotó establece características como las siguientes:

---

<sup>13</sup> Villegas Héctor. **Óp. Cit.** Pág. 133

<sup>14</sup> **Derecho financiero.** Parte II. Pág. 110



- a) Grava las riquezas
- b) Constituye el más común y determinado ingreso público del Estado.
- c) En su mayoría se constituye de manera monetaria aunque en ocasiones también se puede constituir en la entrega de bienes no consistentes precisamente dinerarios
- d) La reserva de ley es el principio sobre el cual se encuentra cimentado y por tal razón se constituye como su principal fuente la ley.
- e) No es de carácter confiscatorio.

Las anteriores características identifican y sientan las bases en el derecho tributario sobre las cuales se deben establecer los tributos, el sistema tributario a nivel nacional y la forma en que se debe cumplir dicha tributación a la que está obligada la población siempre y cuando tomando en cuenta los principios que se encontraran anotados más adelante en la presente investigación, sin embargo es sumamente importante tomar en cuenta las características que diferencian el derecho tributario de otras ramas del derecho público.

## **2.5. Relación jurídica tributaria**

“Es el vínculo jurídico obligación que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”<sup>15</sup> esta definición establece que el pago del tributo es una compensación a la que el contribuyente como sujeto pasivo está obligado a pagar

---

<sup>15</sup> Villegas Héctor. **Óp. Cit.** Pág. 218



al Estado como sujeto activo de la relación, a cambio de la prestación que este último da por medio de los servicios públicos.

La definición de Villegas coloca a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación no como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen de duda; "es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley"<sup>16</sup>, esta última definición es acertada y didácticamente aceptada por la claridad con que enfoca el tema de la relación jurídica tributaria

En la doctrina se discute cual es el contenido real de la relación jurídica tributaria, sin embargo, otros autores sostienen que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial. Además afirman que esta relación es esencialmente compleja, ya que de ella resultan, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad.

Otros tratadistas o autores se adhieren a esta doctrina que rechazan esta posición, ya que no admiten tal complejidad. Para estos autores se trata de una simple relación obligacional al lado de la cual existen relaciones distintas, como serían las formales, y

---

<sup>16</sup>Fonrouge, Giulliani. **El derecho financiero**. Tomo I. Pág. 37



mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial de estudio científico. Por ello, incluye en el concepto de relación jurídico-tributaria, solo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria.

La relación jurídico tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, constituye una institución autónoma y 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.

## **2.6. Sujetos de la relación jurídica tributaria**

El derecho tributario en una relación simple cuenta con dos elementos personales que son el sujeto activo y el sujeto pasivo, y dentro de una relación compuesta intervienen más sujetos como, los encomendados por el mismo fisco para colaborar a la recaudación tributaria, siendo siempre el fisco, el sujeto activo y existiendo también en ella el sujeto pasivo o sobre quien recae la obligación. En esta parte nos enfocaremos en la relación simple que se anotó anteriormente de forma breve.

### **a) Sujeto activo**

Como se anotó en la naturaleza jurídica del derecho tributario , es potestad del Estado la imposición de tributos, por esta razón dentro de la relación jurídico tributaria éste

pasa a convertirse en el elemento personal como sujeto pasivo, transformándose en fisco, encargado de la imposición y recaudación de los tributos como fuente principal y más común de ingresos del Estado, basado en su potestad de imponer tributos a través de su poder legislativo como primera actuación, seguidamente de velar por el cumplimiento de la misma a través de su poder ejecutivo apoyado del poder judicial por medio de la imposición coercitiva del cumplimiento de la obligación impuesta.

#### **b) Sujeto pasivo dentro de la doctrina**

Dentro de la doctrina existen diversas corrientes que tratan la sujeción pasiva o el elemento personal pasivo u obligado, en la relación jurídica tributaria, entre las más relevantes encontramos:

Una primera que se caracteriza por su amplio número de seguidores, la cual divide a los sujetos pasivos en dos, contribuyente y responsable, convirtiéndolo más complejo con una subdivisión de estos últimos en diversas especies entre las cuales se encuentra la sustitución tributaria.

Otra de las vertientes considera más simple la obligación encuadrando al sujeto pasivo dentro de uno solo, el contribuyente, negando la existencia de más figuras dentro del elemento pasivo.



Una tercera vertiente considera que el sujeto pasivo se encuentra compuesto únicamente por dos, el contribuyente y el sustituto, excluyendo de esta manera la figura del responsable.

Otras corrientes en cambio afirman que se debe considerar como sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco afirmando también que nunca debe ser considerado únicamente quien está obligado a resarcir el pago de la obligación. Algunos autores como adoptan la postura de una división tripartita entre los sujetos pasivos, debido a que clasifican este elemento en, contribuyente, sustituto y responsable.

### **c) Sujeto pasivo y activo dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco**

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, en el Código Tributario existe una clasificación que se encuentra del Artículo 17 al Artículo 30, y lo podemos detallar de la siguiente forma:

- Como sujeto activo se encuentra el Estado.
- Como sujeto pasivo, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias ya sea en su calidad de contribuyente o en su calidad de responsable y para el efecto el código en mención los clasifica de la siguiente forma:



- a) Obligados por cuenta propia, dentro de esta clasificación nos encontramos ante aquellos sujetos individuales o jurídicos que dieron origen al hecho generador del tributo.
- b) Situaciones especiales y responsables, dentro de esta clasificación encontramos a los fiduciarios, gestores, representantes legales, copropietarios, albaceas, administradores o herederos.

Dentro del Código Tributario guatemalteco, existe un tratamiento o una distinción especial para los responsables así mismo también existe entre estos una clasificación que se anota de la siguiente forma:

**a) Obligado por cuenta ajena**

Estas personas resultan ser los responsables directamente de la obligación pero ellos no son los contribuyentes, sin embargo, el Código Tributario guatemalteco los dispone como responsables, haciendo la salvedad de que en caso el responsable por cuenta ajena pagare la obligación tributaria podrá ejercer el derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

**b) Responsables por representación**

Dentro de este apartado se encuentran las personas que actúan en nombre de otras tales como: padres, tutores, administradores de bienes de menores de edad, los



representantes de los incapaces; representantes legales de las personas jurídicas; mandatarios respecto de los bienes que administran o dispongan; los síndicos de quiebras y por últimos los depositarios de concurso de acreedores. Sin embargo, estas responsabilidades se limitan exclusivamente al valor de los bienes o patrimonio que administren, salvo como bien lo establece el Código Tributario quienes actúen de forma dolosa en cuyo caso responderán de forma solidaria.

#### **c) Responsabilidad solidaria por adquisición de bienes y derechos**

En esta clasificación se encuentran las personas que han adquirido bienes o derechos y por esta razón se obligan de forma solidaria con los anteriores propietarios como en el caso de los donatario y legatarios; los adquirentes de empresas por fusión transformación o absorción.

#### **d) Responsables por disposición legal**

En esta clasificación encontramos a todos aquellos sujetos que por disposición legal son designados y en cuyo caso encontramos a: los agentes de retención, estos sujetos al momento de pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas un porcentaje como pago de tributos de los contribuyentes; agentes de percepción, estos sujetos, por disposición legal apoyan al fisco en la percepción de impuestos, en cualquiera de los casos anotados en esta clasificación, serán los únicos responsables ante el fisco por la cantidad de impuesto retenido, y también son responsables ante el contribuyente por percepciones o





retenciones que se realicen sin previa autorización, sin perjuicio de las responsabilidades penales en las que puedan incurrir por los acciones realizadas.

Esta es en forma sintetizada la extensa clasificación que realiza el Código Tributario guatemalteco sin embargo, es importante analizar detenidamente cada una de ellas a efecto de determinar en dónde ubicar a cada sujeto de acuerdo al hecho generador del tributo.

## **2.7. Capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva**

La mayor parte de las personas piensan que capacidad jurídica tributaria es sinónimo de capacidad contributiva y eso es un error, debido a que cuando nos referimos a capacidad jurídica nos encontramos ante la aptitud que como personas tenemos frente al Estado de adquirir derechos y contraer obligaciones, entonces en el ámbito tributario es lo mismo cuando nos referimos a la capacidad jurídica y le agregamos el concepto de tributario porque quiere decir que, es la capacidad que tiene una persona de ser sujeto de derechos tributarios pero también es capaz de adquirir obligaciones tributarias.

Cuando establecemos el concepto de capacidad contributiva es algo completamente distinto a lo anotado anteriormente debido a que cuando nos referimos a capacidad contributiva, nos referimos a la posibilidad o los recursos económicos con los que



cuenta el sujeto para poder soportar la carga tributaria en base a su patrimonio, sus ingresos y egresos, refiriéndose a su posibilidad económica.

## **2.8. Principios del derecho tributario**

Como sucede en otras ramas del derecho, también sucede con el derecho tributario porque este cuenta con sus propios principios en los que basa su correcta aplicación y creación tal y como su nombre lo indica, principio es iniciar, es por ello que en la presente investigación se anotan los que se consideran los más importantes, fundamentando el criterio en la Constitución Política de la República de Guatemala y en la doctrina debido a que un buen número de autores tanto guatemaltecos como extranjeros, como Marco Aurelio Alveño, autor guatemalteco, Gladys Monterroso, autora guatemalteca y Héctor Villegas, autor extranjero entre otros lo detallan así.

### **a) Principio de legalidad y reserva de ley**

Este principio se basa en una regla general, y quiere decir que no puede existir tributo si previo a ello no existe ley que lo establezca, este es un principio constitucional que se encuentra establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el Artículo anotado se establece que el Estado es el encargado de decretar los tributos, y con esto concatenamos la reserva de ley que quiere decir que es el Estado el



único encargado de la creación de tributos, “Analizando en esencia los principios de legalidad y reserva de ley se concluye con que ambos enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes; el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una ley, y el segundo regula que para que esta ley sea válida debe ser creada por órgano competente, en el caso de Guatemala el Organismo Legislativo es el órgano competente para la realización de esta función”<sup>17</sup>.

### **b) Principio de capacidad de pago**

Como ya se ha anotado en párrafos anteriores no es lo mismo capacidad jurídica tributaria que capacidad contributiva, este principio hace énfasis en ello debido a que el Estado a través de su Organismo Legislativo es el encargado de la creación de los tributos y por ende debe tener un especial cuidado con el sujeto pasivo porque será él obligado a cumplir con el pago de los tributos impuestos es por ello que el Estado debe realizar un análisis de la realidad nacional y establecer tributos que puedan ser cumplidos por los contribuyentes para evitar que la norma se convierta en vigente pero no positiva.

Hay autores que indican que “la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad”<sup>18</sup>. En el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra plasmado

---

<sup>17</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco, parte general**. Pág.67.

<sup>18</sup> Villegas Héctor. **Óp. Cit.** Pág. 192

este principio estableciendo que este sistema debe ser justo y equitativo y que las leyes tributarias estarán sujetas al principio de capacidad de pago.

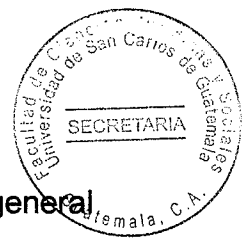
### **c) Principio de justicia y equidad tributaria**

Justicia y equidad son términos difíciles de definir, porque no todas las personas perciben estas dos ideas de la misma forma por lo que encontrar una definición que se adecue a la forma de pensar de todos para ser comprendida de la misma manera resultaría imposible.

Sin embargo, en este tema no se profundizará en el significado de cada una de ellas ya que lo que interesa es, saber su forma de aplicación en materia tributaria, en lo que respecta a tributos este principio va íntimamente ligado al principio de capacidad de pago del cual ya se hizo hincapié en líneas anteriores, debido a que sería inaudito que el Estado creara un tributo que los contribuyentes no pudieran cumplir y es por ello que se debe ser justo en cuanto a materia económica se refiere, debido a que el que cuenta con más recursos económicos debe contribuir más y el que posee en menor cantidad debe tributar menos y el que no cuenta con ningún recurso económico por razones lógicas no tendría que tributar nada.

### **d) Principio de generalidad**

Este principio se refiere a que todas las personas que realicen actividades que den origen a un hecho generador deben de tributar y no debe hacerse distinción alguna ni



pretender favorecer a unos y poner en desventaja a otros porque tiene que ser general para la población completa sin hacer distinción de clases sociales, etnias, razas etc...

Por esta razón el Estado debe de ser cuidadoso al momento de establecer tributos y de plasmarlos dentro del ordenamiento jurídico identificando de manera clara hacia quien va dirigido el tributo creado.

Dentro de la norma guatemalteca su fundamentación se encuentra en el Artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que hace referencia a que éste “se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la República” por tal razón queda claro hacia quien va dirigido este principio.

#### **e) Principio de igualdad**

Se refiere a que el Estado debe tratar por igual a quienes se encuentren en iguales condiciones, este principio tiende a confundirse con el principio de generalidad, sin embargo, se debe tomar en cuenta que el principio de generalidad como bien se anotó en el apartado que precede es general porque va dirigido a la población en general, siempre y cuando se realicen actividades que den origen a un hecho generador es decir, no es solo para un determinado número de contribuyentes si no que es en general para todos los contribuyentes.



El principio de igualdad realmente se complementa con el principio de generalidad debido a que se cuantifica y quienes cuenten con igual número de recursos contribuirán al Estado en igual cantidad de tributos.

**f) Principio de proporcionalidad**

Este principio se refiere a que el Estado debe de calcular que el porcentaje impuesto a los contribuyentes no supere su capacidad de pago, por tal razón debe de ser en igual proporción a sus capacidades económicas debido a que si éste supera la capacidad de pago del contribuyente no podrá cumplir con el tributo impuesto por el Estado haciéndolo incurrir en multas y recargos convirtiendo imposible su cumplimiento, esta es una de las razones que hace importante este principio dentro del derecho tributario .

**g) Principio de irretroactividad**

Éste principio se encuentra de forma explícita dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 15, debido a que tal y como se establece en este Artículo, “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”, con esto, está más que entendido que la Constitución hizo una especial alusión a materia penal no así a materia tributaria por lo que volviendo a la materia en cuestión esta norma no tiene efecto retroactivo.

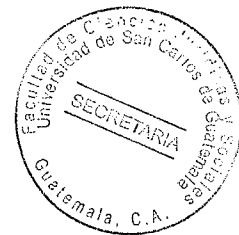


## **h) Principio de no confiscatoriedad**

Se debe de entender por confiscatoriedad aquellos bienes que deben ser dados al fisco por disposición legal, en cuanto a materia tributaria, se refiere a que el Estado no debe imponer tributos de tal magnitud que haga que el contribuyente en su afán de cumplir con el tributo impuesto deba disponer de su patrimonio para dicho cumplimiento, evitando las responsabilidades que el dejar de hacerlo le conllevaría, es por ello que el órgano del Estado al cual se le confiere esta responsabilidad debe de tomar en cuenta este principio para no hacer incurrir en omisión a los contribuyentes o conseguir de esta forma que la norma se convierta en vigente pero por su falta de cumplimiento, no positiva.

## **2.9. Fuentes de derecho tributario**

Cuando se utiliza el término fuente, se hace referencia a surgimiento, o sea, de dónde nace o proviene algo y en derecho de dónde surge el derecho en materia, sus orígenes de dónde nace y que fue lo que lo motivó a nacer, a surgir, por este motivo es importante que en el presente trabajo de investigación profundice un poco más acerca de este tema para comprender de una mejor forma el derecho tributario para lo cual puedo hacer referencia a las siguientes fuentes.



### **a) La Constitución Política de la República de Guatemala**

En todo Estado democrático que se rija por una constitución, y que cuente con un derecho escrito, es imprescindible que una de sus fuentes sea la constitución debido a que en ella se encuentran todos los lineamientos o bases para las normas ordinarias dentro de la pirámide jerárquica y no solo de las normas ordinarias si no de todas las normas que surjan dentro del ordenamiento jurídico de una nación, y en materia tributaria, las normas encuentran sus bases en la constitución, y dentro del territorio guatemalteco, se encuentra sometido lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **b) La Ley**

Como se ha anotado en la presente investigación es facultad exclusiva del Estado la formación de leyes, en el caso de Guatemala por medio de la Constitución Política de la Republica de Guatemala, se le ha encomendado al Organismo Legislativo la formación de leyes, y para que se pueda establecer un tributo este debe de constar dentro de una norma ya que sin ello sería jurídicamente inexistente la creación y cumplimiento del tributo.

Por tal razón es que la ley forma parte de las fuentes del derecho tributario debido a que pasa a convertirse en una norma vigente y positiva para la contribución del mantenimiento del Estado para que este cumpla con sus funciones y satisfaga su fin primordial que es el bien común, de allí la importancia de ley como fuente dentro del derecho tributario.





#### **d) El reglamento**

Son disposiciones que por lo general emite el organismo ejecutivo, y lo que hacen es normar procedimientos para la correcta aplicación de las normas ordinarias, en cuanto a materia tributaria, le establecen al contribuyente el procedimiento para que pueda hacer efectivo el cumplimiento del tributo al que se encuentra obligado, evitando de esta forma que se deje de cumplir con la obligación impuesta, es por esta razón que encontramos los reglamentos dentro de las fuentes del derecho tributario debido a que permite que la efectividad de la norma ordinaria.

#### **e) Los tratados Internacionales**

Los tratados no solo son fuente del derecho interno sino que también lo son del derecho internacional, existen varias convenciones en materia tributaria, los casos más recurrentes, son el tema de la doble o múltiple tributación estos temas son muy usuales en el derecho internacional y es por esto que son de tanta importancia, debido a que el derecho puede llegar a ser tan amplio que se convierte necesario su codificación y su aplicación aun fuera de las fronteras de origen de sus contribuyentes ya que la persona individual o jurídica puede extender sus operaciones fuera del territorio nacional.

En el caso de Guatemala, existe prohibición expresa dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, acerca de la doble y múltiple tributación y la base legal la se puede encontrar en el Artículo 243 del referido cuerpo legal, así mismo los tratados internacionales tal y como lo establece el Artículo 46 de la norma



Constitucional se encuentra al mismo nivel jerárquico según la interpretación que le da el bloque constitucional.

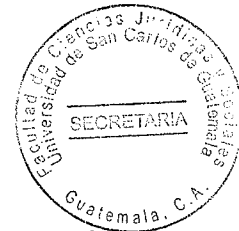
Es por ello que se debe tomar en cuenta que ninguna norma inferior puede contradecir lo establecido en estos cuerpos legales de tan alta jerarquía, debido a que si lo hacemos encontramos ante inconstitucionalidades legítimas las cuales harán quedar sin efecto todas aquellas normas creadas por el Organismo Legislativo de carácter ordinario o reglamentario, en Guatemala esta función es delegada a la Corte de Constitucionalidad que es el ente encargado de velar por la correcta aplicación de las normas constitucionales, por tal motivo y por el posicionamiento que la misma constitución otorga a los tratados internacionales, es que estos forman parte fundamental de las fuentes del derecho tributario .

## **2.10. Los impuestos**

Según algunos estudiosos del derecho en la doctrina guatemalteca se nos presentan algunas definiciones de impuestos tales como “el impuesto es un pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva”<sup>19</sup> según se ha anotado en el este estudio el pago que se realiza al Estado es establecido previamente por el ente encargado de hacerlo en el caso de Guatemala el Organismo Legislativo, para su posterior cumplimiento por parte de los contribuyentes, para proveer al Estado de recursos para que pueda cumplir con su fin supremo que es la realización del bien común.

---

<sup>19</sup> Monterroso, Gladis. **Op. Cit.** Pag.125



Los impuestos son de suma importancia debido a que ellos forman la mayor fuente de ingresos para el Estado y si el contribuyente no cumple con su obligación de pago, el Estado se encuentra desprovisto de recursos para satisfacer las necesidades de la sociedad y esto provocaría un caos a nivel gubernamental y poblacional.

Si bien es cierto en el caso de Guatemala, los gobernantes no han realizado la mejor administración de los recursos, eso no exime a la población obligada al pago de los impuestos a dejar de hacerlo, ya que ello podría conducirles a consecuencias en inicios administrativas pero en última instancia podrían convertirse en consecuencias penales por dichas omisiones.

### **2.10.1. Clasificación de los impuestos**

En la presente investigación se anotarán los impuestos más importantes a criterio personal como lo son, el Impuesto sobre la Renta, Impuesto Único Sobre Inmuebles y por último pero no menos importante, el Impuesto al Valor Agregado.

#### **a) Impuesto sobre la renta**

Al hacer referencia al termino renta, es toda aquella ganancia obtenida por las actividades que el sujeto pasivo realiza, puede ser producto de su trabajo cuando se trata de personas individuales, o toda aquella ganancia que genera una empresa en el caso de las personas jurídicas, a todo eso se le denomina renta, lo que significa que este impuesto lo que grava son las ganancias que el sujeto obtiene ya que se podría

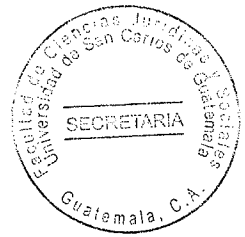


denominar a ese excedente como el hecho generador que le da origen a la obligación del pago del mismo.

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco la base legal de este impuesto se encuentra en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dentro de este cuerpo normativo, se establecen todas las normas y parámetros de imposición del mismo.

Este impuesto tiene historia no es un impuesto que recientemente se incorpora al ámbito tributario, en Guatemala ha existido desde hace varios años este impuesto empezando por el decreto 2099 el cual entro en vigencia el uno de julio de 1938, y su nombre era Impuesto Sobre Utilidades de Empresas Lucrativas, sin embargo, en este decreto existían cierto tipo de abusos que ponían en desventajas algunos contribuyentes en relación a otros, esto quiere decir que existía un trato desigual entre los iguales.

Esto dio origen al siguiente decreto que entró en vigencia el uno de julio de 1963, y este si llevaba por nombre Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, fue derogado por el Decreto 229 el cual tuvo vigencia durante 23 años, posteriormente a este, se creó el Decreto 59-87 del mismo nombre el cual entró en vigencia el uno de octubre de 1987, creado con la expectativa de modernizar el sistema tributario nacional, sin embargo, fue corto su tiempo de duración ya que en 1992 fue derogado y sustituido por el Decreto 26-92 el cual a la fecha aún se encuentra vigente bajo el nombre de Ley de Impuesto Sobre la Renta.



## **b) Impuesto único sobre inmuebles**

Este impuesto conocido comúnmente por la población guatemalteca como IUSI no es más que el impuesto que grava todos los bienes inmuebles tal y como su nombre lo indica Impuesto Único sobre Inmuebles, o sea, toda persona guatemalteca o extranjera que posea bienes inmuebles dentro del territorio nacional deberá pagar este impuesto que se encuentra regulado en el Decreto 15-98 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.

Es un impuesto directo cuyo objetivo va dirigido en un 70% a inversión en servicios básicos y obras de infraestructura, para beneficio de los habitantes del municipio en donde se encuentre el bien inmueble, esto quiere decir que ese 70% del pago que se realiza, el Ministerio de Finanzas Públicas lo transfiere a la municipalidad del territorio donde se encuentre ubicado el bien inmueble objeto del gravamen.

Su forma de pago es anual sin embargo, para que el pago pueda realizarse de una mejor forma sin afectar la economía de los guatemaltecos, quedo plasmado que el pago del referido impuesto se realizará cada tres meses, esto quiere decir que el pago se realizará de forma trimestral, otorgando como fecha límite para cancelar el primer trimestre en el mes de abril, el segundo trimestre en el mes de julio el tercer trimestre en el mes de octubre y el cuarto trimestre en el mes de enero del siguiente año.

Sin embargo, tomando en cuenta los principios de capacidad de pago, el legislador tomó sus precauciones y realizó la salvedad que se encuentra regulada en el Artículo

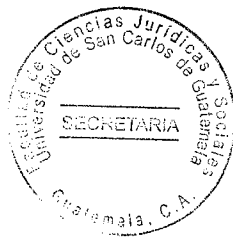


11 del referido cuerpo legal en donde a las propiedades que no exceden el valor de 2,000 quetzales dentro de la tabla de porcentaje se encuentran exentas.

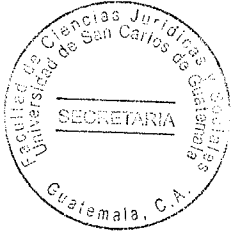
### **c) Impuesto al valor agregado**

Es un impuesto al que comúnmente se le conoce por su abreviación como IVA, este impuesto grava todas las ventas de bienes o servicios que se realizan dentro del territorio nacional guatemalteco, se podría entender que este impuesto va dirigido a los consumos que los habitantes realizan, por esta razón el Impuesto al Valor Agregado es uno de los impuestos que mayores ingresos generan al Estado, y por eso también es de suma importancia para la economía nacional, sin embargo, en este impuesto no es el consumidor el que se convierte en obligado de pagarlo ante el fisco si no quien vende el producto o servicio pasa en este caso a ser el obligado a cumplir con el pago de este impuesto ante el fisco.

En Guatemala la base legal de este impuesto se encuentra en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin embargo, este impuesto no es tan reciente en la historia guatemalteca, debido a que el mismo tuvo su primera aparición en el gobierno del general Efraín Ríos Montt el cual fue publicado el 11 de julio de 1983 dando su nacimiento a la vida jurídica por medio del Decreto Ley 72-83 el cual fijaba un porcentaje del diez por ciento sobre los consumos, sin embargo, en 1985 ese porcentaje bajo al siete por ciento, para que en 1994 mediante otra reforma se aumentó nuevamente al diez por ciento, y finalmente 2001 se fijó el porcentaje del 12% el cual se mantiene en la actualidad.



Este impuesto se encuentra en la categoría de impuestos indirectos, el pago del impuesto en mención se realiza una vez al mes teniendo como fecha límite el mes siguiente para hacer efectivo el pago ante el fisco debido a que si se incumple, se acarrearán consecuencias administrativas que van desde multas recargos e intereses y en el peor de los casos se podrían generar consecuencias penales por el delito de defraudación tributaria, proceso que se ventila ante los órganos jurisdiccionales competentes.







## CAPÍTULO III

### **3. El comercio, el comercio electrónico, plataformas electrónicas o digitales y aplicaciones informáticas**

El comercio forma parte de un tipo de derecho al que se le podría caracterizar por su flexibilidad debido a que una de sus prioridades es la de hacer negocios por parte de los comerciantes es por ello que el derecho mercantil, evoluciona de forma rápida en la actualidad se encuentran distintas formas de hacer comercio y hoy en día lo más novedoso es hacer negocios utilizando internet desde el computador o desde un teléfono celular.

#### **3.1. Evolución del comercio**

El comercio fue evolucionado de la mano de la sociedad, en sus inicios el hombre salía a cazar y a pescar y las mujeres se quedaban en los hogares, la era del patriarcado, en donde el hombre jugaba el papel principal sin embargo, la producción no era en masa debido a que solo era para el hogar.

Posteriormente el hombre aprovechaba lo que la naturaleza muy bondadosamente le ofrecía, y lo hacía únicamente para beneficio de él y de su familia, sin embargo, estos núcleos familiares se dieron cuenta que muchas veces tenían un excedente y de allí surgió el llamado trueque.



Hace aproximadamente 10,000 años el trueque era un cambio que se hacían entre familias, posteriormente en el Siglo VII a.C. surgió la moneda, y esto cambio todo, debido a que se dejó de utilizar el trueque porque ya existía otra forma de pago.

Así se fue extendiendo el territorio y ya no solo se hacía un intercambio entre la misma comunidad si no también se hacían intercambios en otras comunidades, esto llevo a que países como Grecia o los países que se encontraban más cercanos al mar mediterráneo, comenzaran a extender sus fronteras.

En la Época Medieval, aproximadamente en el año 476 d.C. Se encuentra la figura de esclavo, también la figura del señor feudal, ellos se dedicaban a la agricultura, como actividad principal.

En el año 1737 aproximadamente surge lo que se conoce como el préstamo a la gruesa ventura, que consistía en el prestamista daba dinero al capitán del barco esperando que todo saliera exitosamente debido a que si no era de esa manera él mismo perdería lo prestado, otra de las cosas que se pueden encontrar es la echazón, que consistía en que si ocurría algo en altamar podrían ser las condiciones climáticas, el capitán estaba autorizado para aligerar la carga del barco, esto quiere decir que se le autorizaba para que dejara parte de la carga en el mar con tal de que las personas pudieran regresar a salvo o sea, salvar el barco.



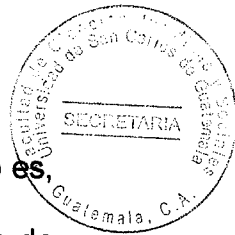
Es importante destacar que se empieza a formar la propiedad, de bienes inmuebles y de bienes muebles, los esclavos por ejemplo eran considerados bienes muebles, y por ello era correcta la comercialización de los mismos,

También nace la burguesía que luego resultó ser de los grupos sociales económicamente mejores posicionados dentro de la sociedad.

En el periodo comprendido entre los Siglos XV y XVIII surge la Edad Moderna en ella se desarrolló la producción en masa, en grandes cantidades con lo que surge la manufactura, y de allí surgen las grandes compañías como las que se conocen actualmente, sin embargo, en la actualidad de comercialización se encuentran en una evolución constante con la aparición del internet.

### **3.2. Comercio electrónico**

El comercio ha evolucionado, parte de esa evolución se debe a la tecnología, todo esto se pudo hacer posible debido que en el año 1969 se dio la aparición del Internet, que revolucionó todo y conectó a todo el mundo ahora con el internet es posible hacer negocios desde Guatemala hasta China, o hacer negocios con países europeos sin necesidad de recorrer grandes distancias como debía hacerse en épocas anteriores.



Todo eso suena muy bien y es que en realidad para las nuevas generaciones así lo es, pero como es de saber no todos los seres humanos son iguales y para los grupos de personas que no nacieron de la mano con la tecnología todo esto es un caos.

Sin embargo, se debe de reconocer que el internet bien utilizado realmente hace la vida más fácil, es por ello que fue una completa revolución a nivel mundial, y como se anotó anteriormente para el comercio esto fue un gran avance debido a que ahora a través de todos los beneficios que el internet ofrece se puede comercializar de una forma más fácil económica y rápida.

Es por ello que todo el comercio que se hace a través del internet se le conoce como comercio electrónico o *e-commerce*, ahora existen páginas *web* que ayudan a que los clientes y proveedores que también son internautas puedan expandir sus fronteras de negocios y no limitarse a un solo país.

A través de estas páginas podemos encontrar que no solo se ofrecen productos, si no lo que ahora está muy de moda es ofrecer servicios y como no todo se limita a un equipo de cómputo debido a que como avance tecnológico existen los teléfonos móviles que no solo reciben llamadas que fue lo principal para lo que fueron creados si no que ahora con los nuevos *software* pueden acceder a internet y descargar lo que se conoce como aplicaciones informáticas (*app*) estas aplicaciones no solo nos funcionan para juegos si no para diferentes cosas como lo es hacer negocio ofreciéndonos diferentes productos o servicios.



Sin embargo, pese a todo lo expuesto también existe el lado malo de esta forma de hacer negocios, y es que la aplicación de leyes se ha convertido en uno de los principales problemas debido a que el ciber espacio, es un territorio prácticamente de nadie y ha hecho sentar grandes precedentes.

Otra de los problemas en cuanto a comercio electrónico es la aplicación de tributos, debido a que gran parte de lo que se comercializa en internet no paga impuestos por las ventas que se hacen, esto se ha convertido en un verdadero problema para las legislaciones actuales y es por ello que se han visto en la necesidad de ir adaptando las normas a los contextos de la época actual, para evitar los delitos tributarios de los cuales en el caso de Guatemala se encuentran regulados dentro del Código Penal.

Es por ello que en países como Guatemala es necesario hacer cambios urgentes y, adaptar la legislación como lo han hecho otros países del mundo que han visto la necesidad de reformar las leyes y de esa forma hacer que los internautas se conviertan en nuevos contribuyentes y no dejen por un lado la obligación que como sociedad se tiene, en cumplir con el pago de tributos correspondiente a la actividad mercantil que cada uno realiza.

Sin embargo, el conflicto de jurisdicción es complejo debido a que las entidades que prestan servicios u ofrecen productos a través de internet no necesariamente tienen una sede en todos los países donde comercializan y ello ha conllevado a problemas serios relacionados a la territorialidad.



Por ello la Organización Mundial del Comercio realizó una Declaración Sobre el Comercio Electrónico Mundial, el 20 de mayo de 1998, actualmente dicha organización aún se encuentra analizando la información que va surgiendo del comercio electrónico, no han tomado una decisión con relación a los impuestos aduanales entonces estos gozan de una prórroga según el mencionado organismo internacional.

Sin embargo, esto no ha brindado una solución a los conflictos de jurisdicción que aún surgen por la problemática del ciber espacio es por ello que cada uno de los países debe adaptar normas tributarias que contemplen el actual sistema de negociaciones para no dejar escapar este tipo de situaciones y seguir eludiendo de esta forma el pago de tributos al fisco y ser equitativos con las entidades que no realizan actividades por internet recordando siempre los principios del derecho tributario como el de igualdad y generalidad, debiendo aplicarse para toda aquella negociación que se realice física o electrónicamente, según corresponda .

### **3.2.1. Economía colaborativa**

El comercio electrónico revoluciono las formas de hacer negocio y dentro de esa revolución surgieron otros tipos de economías, como es el caso de la economía colaborativa que surgió a partir del año 2000.

Se puede definir de la siguiente forma "Es un sistema económico en el que se comparten o intercambian bienes y servicios a través de plataformas digitales. En términos simples, este modelo se basa en personas que ofrecen sus propios bienes y



servicios a cambio de un pago económico, un producto y/o un servicio equivalente, que generalmente se realiza utilizando una aplicación móvil o una plataforma web<sup>20</sup> este tipo de economía surgió del comercio electrónico debido a que todo lo que se utiliza para su funcionamiento generalmente es electrónico, en este tipo de negocios encontramos tres elementos personales, el cliente, el vendedor y el intermediario, que es el enlace entre el cliente final y el vendedor o prestador del servicio.

La economía colaborativa es un negocio tripartito derivado del número de personas que intervienen en el negocio, en un ganar, ganar para los tres debido a que el cliente busca satisfacer una necesidad, el vendedor busca ofrecer sus productos o servicios y el intermediario que es el que administra la plataforma electrónica tiene a su alcance a ambos y lo que hace es ser un enlace entre vendedor y comprador y ganar con ello una comisión por dicho enlace.

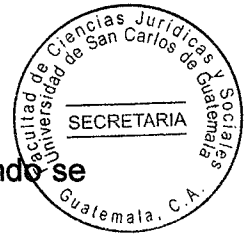
### **3.3. Plataformas electrónicas o digitales**

Es importante conocer un poco más acerca de este tema debido a que según lo anotado en líneas anteriores, esto se ha convertido en una herramienta para hacer negocio.

Una definición de plataforma electrónica es la siguiente “es un sistema que permite la ejecución de diversas aplicaciones bajo un mismo entorno, dando a los usuarios la

---

<sup>20</sup> [https:// www. empresarios en red. cl/ capacitate / articulos/ finanzas/ conocimientos- practicos/ en- que- consiste- la- economia- colaborativa.](https://www.empresariosenred.cl/capacitate/articulos/finanzas/conocimientos-practicos/en-que-consiste-la-economia-colaborativa) (Consultado: 12 de mayo de 2019)



posibilidad de acceder a ella a través de internet.”<sup>21</sup> se puede entender que cuando se utiliza el internet es porque nos trasladamos al ciber espacio esto quiere decir que no nos encontramos dentro de un espacio físico específico porque se puede estar en la casa en el trabajo o incluso aunque nada recomendable en el automóvil, porque la ejecución se hace de forma virtual.

Al inicio la función de las plataformas electrónicas eran adecuadas para sistemas educativos ahora han evolucionado y son utilizadas para hacer negocios por internet pero de una forma más interactiva y segura, también ha ayudado a que obtuvieran la aceptación de los clientes y el resultado es el éxito que han tenido en el presente.

Las plataformas electrónicas se han convertido en una herramienta fundamental para el comercio electrónico, ello de la mano con el internet han ayudado a la nueva forma de negociar incluso existen entidades que ahora no necesariamente se encuentran constituidas físicamente, pero y si lo están ocupan un pequeño espacio físico dentro de una oficina, pero en donde se convierten verdaderamente grandes en el ciber espacio, es allí donde en realidad cobran vida y su tamaño es enorme algunas si no es que la mayoría rompen las barreras de la distancia y se constituyen en países alejados de la casa matriz.

A través de la tecnología como bien se anotó anteriormente se ahorra tiempo espacio y por supuesto dinero y debido a todo esto es que hace que el costo de operaciones

---

<sup>21</sup> <https://definicion.de/plataforma-virtual/>. (Consultado: 12 de mayo de 2019)





disminuya debido a que se hace uso de los equipos tecnológicos que sustituyen la mano de obra humana y en cuanto a las distancias.

También hay un ahorro debido a que no se ve necesario viajar hasta el lugar para poder ofrecer el producto o servicio, basta solo con crear la plataforma en el internet para que ello cobre vida y los cibernautas tengan acceso a ello, otro aspecto es que no existen las limitaciones del tiempo y espacio, ello hace que se minimicen los costos además todo lo que se ofrece por internet se encuentra disponible las 24 horas al día todos los días del año aun siendo días festivos u horarios inhábiles, la red no descansa y es por eso que gusta tanto a los consumidores porque rompe por completo las barreras que impone hacer las cosas de modo físico.

Ahora muchas entidades están usando esta forma de comercio debido a todas las ventajas que ofrece y lo innovador que resulta ser y ello ha hecho que esto se convierta también en una moda.

Todas las personas no solo quienes prestan el servicio si no quienes lo consumen la mayoría de las veces se encuentran satisfechos por lo ágil y rápido que resulta ser todo, regularmente el comercio siempre se ha caracterizado por ser flexible sin embargo, con las plataformas electrónicas se ha convertido aún más flexible de lo que ya era y no solo eso sino que también más productivo y versátil.



### 3.4. Aplicaciones informáticas

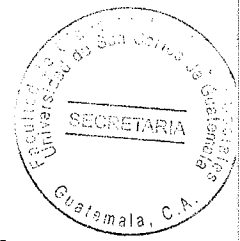
Las aplicaciones que se conocen dentro del medio como *app*'s surgieron alrededor del año 2008 y se pueden definir de la siguiente forma, "son pequeños programas o aplicaciones informáticas que realizan funciones para las que han sido diseñadas; juegos, calculadoras de todo tipo, directorios, glosarios, programas formativos, presentaciones o catálogos de empresas, etc... La palabra *app* (*application software*) es un anglicismo de uso frecuente en los últimos años para referirse a las aplicaciones móviles aunque todavía no está aceptado por la RAE<sup>22</sup>. Éste término es bastante reciente debido a que este sistema es adaptado tal y como lo describe la definición para aparatos móviles o sea, celulares.

Recordando los inicios de los celulares según la historia hace 30 años, la compañía que creó el primer teléfono móvil fue Nokia, después surgió Motorola, y lo que se discutía en un inicio era en disminuir el peso y el tamaño del aparato para poder hacerlo más portátil.

Después fueron surgiendo los teléfonos con cámara por su puesto las imágenes no eran tan buenas debido a que las cámaras que se les fueron incorporando eran de baja resolución, sin embargo, el tema del peso y el tamaño seguía en discusión, Panasonic llegó a crear un aparato celular de los más pequeños del mundo si no es que el más pequeño, sin embargo, carecía de varias funciones.

---

<sup>22</sup> <https://sites.google.com/site/taacappseneducacion/home/-que-son-las-apps>. (Consultado: 12 de mayo de 2019)



Continuando con la evolución de estos aparatos móviles, el siguiente paso fue incorporarles reproductor de música eso era la novedad hace algunos años y luego surgieron los teléfonos con infrarrojo que ayudaba a transferir archivos de un teléfono a otro pero de una manera bastante lenta y tenían que encontrarse a la par uno del otro.

Posteriormente surgieron los celulares con *bluetooth* esto ayudó bastante al traspaso de datos debido a que brindaba a los usuarios una forma más rápida de transferencia de documentos o archivos multimedia.

Finalmente en el año 2007 surgieron los aparatos móviles con sistema *androi o ios*, esto fue una revolución completa al mundo de los celulares y es allí en donde entran las *app's*, debido a que estos sistemas permiten en la actualidad que se pueda acceder a este tipo de funciones y descargar las mencionadas *app's* haciendo que todo a lo que antes solo se podía acceder por medio de un computador ahora se pueda hacer también a través de un teléfono móvil.

Es aquí en donde el comercio electrónico hace su arribo a la tecnología celular debido a que se pueden descargar aplicaciones como *uber, globo, uberEat*, que son aplicaciones que permiten usar del servicio que ofrecen entidades a través del internet de una forma más fácil y rápida a través del teléfono móvil.





## CAPÍTULO IV

### **4. Función de agente retenedor de empresas que prestan servicios a través de plataformas electrónicas para evitar el delito de defraudación tributaria**

En la actualidad como ya se ha anotado en capítulos anteriores, los avances en temas tecnológicos nos invaden a nivel mundial, cada día hay cosas nuevas en cuanto a tecnología se refiere, es así como ello ha llevado a otro nivel las formas de como en la sociedad se hacen negocios.

Sin embargo, ello ha traído consecuencias debido a que las leyes no siempre cambian así de rápido como lo hace la tecnología y el comercio y esto ha conllevado a una serie de consecuencias legales que van desde una simple omisión hasta llegar a cometer delitos, por esta razón es importante conocer la forma en que hoy en día se hacen negocios a nivel mundial.

Es importante detectar los problemas que no solo atañen a Guatemala como país si no que se han convertido en una problemática a nivel mundial y no se hace referencia a que sea un tema puramente social,

Es deber del Estado regular todo lo que jurídicamente no sea acorde a las normas ya impuestas y contravengan o limiten el bienestar de la población, es por ello que en este capítulo se desarrollará este tema de una forma más amplia esta problemática que no solo afecta a Guatemala sino al resto del mundo además de profundizar en cómo ha

sido que otros países la han enfrentado y cómo se podría en el caso de Guatemala enfrentar y así evitar la comisión de delitos como el de defraudación tributaria contemplado en el 358 "A" del Código Penal.

#### **4.1. ¿Cómo operan las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas electrónicas o aplicaciones informáticas?**

La mayoría de estas entidades ocupan la economía colaborativa, debido a que ellos se convierten en intermediarios entre consumidor final y la persona que presta el servicio, pero la pregunta es ¿Qué beneficios económicos obtienen estas entidades? Bueno la respuesta es que ellos ganan un porcentaje de comisión sobre la venta que se realice por hacer el enlace entre la persona que presta el servicio y el consumidor final.

Se convierten en un canal de enlace, por ejemplo se puede observar que en la página oficial de *uber* se encuentra cómo ellos describen parte de su funcionamiento " *uber* es una plataforma tecnológica que conecta a socios conductores con usuarios mediante una aplicación de un teléfono inteligente"<sup>23</sup>. Si se observa detenidamente y se hace una concatenación de los hechos, sucede que por una parte quien presta el servicio necesita que le compren el servicio que ofrece, por otra parte existe el cliente que es la persona que necesita que le provean del servicio.

---

<sup>23</sup> <https://help.uber.com/es/riders/article/c%C3%B3mo-funciona-uber?nodeId=738d1ff7-5fe0-4383-b34c-4a2480efd71e> (Consultado: 16 de mayo de 2019)



Sin embargo, estos dos elementos no se llegarían a conocer o sería demasiado difícil que eso sucediera y es allí en donde intervienen estas entidades que son los entes encargados de hacer esta conexión.

Otro ejemplo de ello siempre en cuanto a la prestación de servicios es *airbnb*, el trabajo que realiza esta entidad es que por medio de su plataforma digital, se convierten en el enlace entre personas que buscan alojamiento en diferentes países y por otra parte personas a quienes les sobra un determinado espacio en sus hogares los cuales los ponen a disposición a través de esta plataforma digital.

Si se observa detenidamente la forma en que trabajan resulta que cuentan con un modelo similar al que utiliza la plataforma de *uber*, también se pueden anotar otras entidades como *glovo*, *cabify*, *ubereat*, o *hugo* que también utilizan la economía colaborativa como modelo de negocio y entre sus similitudes se encuentra que cuentan o se basan en la ayuda de plataformas electrónicas o aplicaciones informáticas para prestar sus servicios.

#### **4.2. Consecuencias de la economía colaborativa y las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas electrónicas o tecnológicas**

En el presente estudio se anotarán algunas de las entidades más fuertes en cuanto a la prestación de servicios por medio de plataformas electrónicas o tecnológicas, detallando por categoría cada una de ellas y las consecuencias que han provocado a nivel mundial según el sector al que pertenezcan.



#### 4.2.1. Plataformas de alojamiento

- a) **Airbnb**, “es un mercado comunitario que sirve para publicar, dar publicidad y reservar alojamiento de forma económica en más de 190 países a través de internet o desde tu Smartphone. Está basado en la modalidad “*bed and breakfast*” (de donde proviene el “*bnb*”)”<sup>24</sup>. Esta es catalogada como una de las más fuertes en el mercado de alojamiento a nivel mundial.
- b) **Homeaway**, “conecta a propietarios y administradores de propiedades con viajeros en busca del espacio, el valor y los servicios de las casas en renta para vacaciones como alternativa a los hoteles. El sitio web dispone de la más grande y variada selección de casas en todo el mundo, con más de 230,000 propiedades en 120 países”.<sup>25</sup> Esta plataforma también es de alojamiento y por el número de usuarios también se encuentra dentro de las de mayor relevancia en el área de alojamientos.
- c) **Flipkey**, “es un mercado de alquileres de vacaciones con más de 300,000 alquileres en todo el mundo. Encuentre el lugar perfecto para su viaje y obtenga un gran valor junto con el espacio, la privacidad y las comodidades del hogar.”<sup>26</sup>. Se encuentra dentro de la gama que se describe en la presente investigación debido a que fue una de las primeras plataformas electrónicas de alojamiento a nivel mundial.

---

<sup>24</sup> <https://www.entornoturistico.com/que-es-airbnb-y-como-funciona> (Consultado: 17 de mayo 2019)

<sup>25</sup> <https://www.homeaway.com.mx/info/quienes-somos/company-description> (Consultado: 17 de mayo 2019)

<sup>26</sup> <https://www.flipkey.com> (Consultado: 17 de mayo de 2019)





El fin primordial de ellas es el alojamiento de huéspedes, por tiempos cortos, utilizando como forma de negocio la economía colaborativa y las plataformas tecnológicas, esto ha afectado a nivel mundial a hoteles, población y Estado, pero ¿Cómo es que ha afectado esto a la economía? Bueno la respuesta a esta interrogante es que en el caso de esta gama de servicios de hospedaje, en primer lugar se fomenta la economía informal afectando en dos aspectos a los grupos hoteleros y al Estado, porque al fomentar la economía informal se deja de declarar impuestos, debido a que muchas veces quienes ofrecen el servicio o lo prestan no están registrados como contribuyentes ante la hacienda o fisco.

Lo anterior provoca que ofrezcan a un menor costo los hospedajes y por ende se ven afectados los grupos hoteleros debido a que ellos si están constituidos como entidades formales y se encuentran más que obligados a tributar y no pueden evadir esta responsabilidad.

Por otro lado la población se ve afectada porque surge un fenómeno, y se trata del incremento a las rentas para vivienda, esto es un golpe fuerte para la economía de cualquier población, debido a que no todas las personas cuentan con casa propia donde habitar.

Sin embargo, los propietarios de inmuebles se han dado cuenta que al arrendar sus propiedades por cortos periodos de tiempo obtienen más dinero que cuando la rentan a un solo inquilino por mes.



El meollo del asunto es que este tipo de comercio, si bien es cierto es una nueva forma de hacer negocios, es fácil, rápido y seguro, también se puede observar que las afectaciones son muchas, más allá de los beneficios que se obtienen.

#### 4.2.2. Plataformas de transporte de personas

a) **Uber**, “Todo va sobre ruedas cuando se tiene libertad de movimiento, ya sea para viajar por la ciudad o para cumplir sueños. Las oportunidades surgen, se plantean y se convierten en realidad. Lo que empezó como una manera de conseguir viajes pulsando un botón, ha dado lugar a millones de conexiones entre personas. Gracias a esto, gente de todo el mundo puede desplazarse a cualquier lugar con la ayuda de nuestra tecnología”<sup>27</sup>. A nivel mundial esta aplicación para teléfono celular y que también es una plataforma electrónica es la que cuenta con más número de usuarios a nivel mundial es por ello que es catalogada la más grande de su género.

b) **Cabify**, “Conecta conductoras y conductores con usuarios particulares y empresas. Con el objetivo de hacer de las ciudades mejores lugares para vivir, hemos creado un modelo de negocio sostenible ofreciendo oportunidades de autoempleo a cientos de miles de personas en más de 130 ciudades alrededor del mundo.”<sup>28</sup>. Esta aplicaciones más de tipo Europeo debido a que regularmente es allí en esa zona geográfica en donde tiene mayor número de usuarios y las funciones son similares a las de *uber*.

<sup>27</sup> <https://www.uber.com/es-es/about/> (Consultado: 19 de mayo de 2019)

<sup>28</sup> [https://cabify.com/es/drivers/nf?utm\\_e\\_xpid=.tCZXxBgK\\_qc\\_2nn\\_WMn\\_RVog.2&utm\\_referrer=https://www.uber.com/es-es/about/](https://cabify.com/es/drivers/nf?utm_e_xpid=.tCZXxBgK_qc_2nn_WMn_RVog.2&utm_referrer=https://www.uber.com/es-es/about/) (Consultado: 19 de mayo de 2019)



c) **In drive**, “Es una aplicación única que combina una funcionalidad superior en el hogar del automóvil con una computadora de viaje avanzada y una integración profunda de *poweramp*. Con esta aplicación, la aplicación es el compañero perfecto para conducir, con un solo toque de acceso a las funciones más útiles de su teléfono.”<sup>29</sup> Al igual que las anotadas anteriormente es por su género una aplicación de transporte de personas, con las mismas similitudes que las dos anteriores.

Las anotadas plataformas, son utilizadas para el transporte físico de personas de un punto a otro, cobrando por ello una tarifa que se encuentra preestablecida al momento de adquirir el servicio de manera virtual, esto es una ventaja para los usuarios, sin embargo, a nivel mundial han causado controversia debido a la afectación que han sufrido los propietarios de taxis que operaban al momento en que ingresaron estas entidades, lo cual ha provocado grandes manifestaciones por parte de los grupos y asociaciones de taxis a nivel mundial, reusándose a que estas aplicaciones entren en funcionamiento en cada uno de los países donde se ofrece el servicio.

#### 4.2.3. De transporte de objetos o mensajería

a) **Glovo**, “Es la *app* que te permite pedir los mejores productos de tu ciudad en minutos. Dinos lo que quieres y te lo entregamos donde tú digas. ¿Los mejores productos de la ciudad? ¿Cómo qué? Un cargador, comida, un *smoothie*, un plato caliente de tu restaurante preferido, las llaves de casa... Solo piensa qué deseas...

---

<sup>29</sup> <https://www.codesector.com/indrive> (Consulta: 19 de mayo de 2019)



Ya vamos nosotros<sup>30</sup>. Esta aplicación dentro del territorio guatemalteco cobró mucha fuerza, sus creadores son originarios de España, es por ello que es una aplicación que cuenta con un número grande de usuarios en el anotado país.

b) **Ubereats**, “es la manera más fácil de recibir la comida que te encanta desde la comodidad de tu casa”<sup>31</sup>. Esta aplicación pertenece a la entidad *uber internacional inc.* la diferencia con *uber*, es que *ubereats*, es una aplicación destinada al transporte básicamente de comida.

c) **Hugo**, “¡La primera aplicación móvil que te permite ordenar comida de tus restaurantes favoritos, bebidas, transporte, medicinas, supermercados y más en un solo lugar!”<sup>32</sup>. Dentro del territorio guatemalteco esta aplicación es muy común cuenta con un número considerable de usuarios sin embargo, cabe resaltar que es más común dentro del perímetro de la capital guatemalteca, debido a que en algunos departamentos del interior de la república guatemalteca no se cuenta con este servicio.

Estas plataformas cuentan con varias cosas en común sin embargo, se destaca más el transporte de comida, esto ha provocado preocupación en los empleados de restaurantes que cuentan con servicio a domicilio debido a que los propietarios de dichas entidades están optando por contratar los servicios de estas aplicaciones para que de esa forma puedan cancelar los contratos que a la fecha tenían con sus

<sup>30</sup> <https://glovoapp.com/es/faq> (consulta: 19 de mayo de 2019)

<sup>31</sup> <https://about.ubereats.com/es-419/>(consulta: 19 de mayo de 2019)

<sup>32</sup> <https://hugoapp.com/>(consulta: 19 de mayo de 2019)



embargo, desde la perspectiva del trabajador esto es preocupante, debido a que dejaran de percibir un salario fijo, prestaciones, seguro social entre otras cosas, el Estado también se ve afectado debido a que aumenta la tasa de desempleo a nivel nacional.

En resumen, se pueden enlistar consecuencias positivas y negativas sin embargo, en la presente investigación se hará un énfasis en las consecuencias negativas más notables que han producido estas plataformas a nivel mundial.

Entre las consecuencias negativas que se pueden anotar se encuentra: aumento en las rentas de viviendas permanentes o para residencia por tiempo prolongado, escases de renta de viviendas permanentes o para residencia por tiempo prolongado, afectación a los establecimientos hoteleros en cuanto a la demanda, afectación al gremio de taxistas debido a la poca demanda, disminución en la contratación de personal por tiempo indefinido, desempleo, aumento de la economía informal.

Otras son disminución en el pago de tributos debido al aumento de la economía informal este último considerado el de afectación más grande debido a que esto ha conllevado muchas veces a la comisión de delitos tributarios, afectando gravemente al Estado y sus habitantes.



#### **4.3. Derecho comparado en relación a las medidas legales adoptadas en otros países en entidades que prestan sus servicios por medio de plataformas tecnológicas**

A nivel mundial, la tecnología ha evolucionado de forma significativa, lo que ha provocado que las legislaciones cambien con relación a ese tema tecnológico, es por eso que en el mundo se han creado nuevas leyes con la finalidad de regular aspectos importantes a considerar en temas relacionados a tecnología y el comercio electrónico.

##### **4.3.1. España**

Este país cuenta con la Ley 34/2002 de 11 de julio de 2002, de servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico, que regula aspectos específicos al comercio electrónico, contrataciones electrónicas, información relacionada a la entidad que presta el servicio a través del medio electrónico, derechos de los consumidores, resguardo de datos, resguardo de la información de los cliente, aviso y aceptación por parte del consumidor de permitir que dichas entidades utilicen la información del usuario y más aún si es compartida con terceras personas.

También cuenta con el mecanismo de resolución de conflictos surgidos de las contrataciones electrónicas, veracidad en los productos y servicios ofrecidos a través del medio virtual, y otra de las cosas importantes es la emisión de la factura del



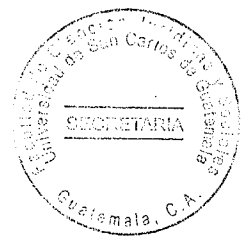
producto o servicio brindado al consumidor, con lo que se busca la protección en su mayoría del consumidor sin dejar por un lado a la parte vendedora.

Además de los aspectos resaltados en el párrafo anterior, en la misma ley en el numeral 3 de exposición de motivos se establece lo siguiente “La Ley establece, asimismo, las obligaciones y responsabilidades de los prestadores de servicios que realicen actividades de intermediación como las de transmisión, copia, alojamiento y localización de datos en la red. En general, éstas imponen a dichos prestadores un deber de colaboración para impedir que determinados servicios o contenidos ilícitos se sigan divulgando. Las responsabilidades que pueden derivar del incumplimiento de estas normas no son sólo de orden administrativo, sino de tipo civil o penal, según los bienes jurídicos afectados y las normas que resulten aplicables”.

Con ello regulan los tipos de productos y servicios que se prestan a través del medio electrónico resguardando la seguridad en cuanto a la comercialización de contenido ilícito dotando a la ley de respaldo jurídico para poder proceder e iniciar procesos, administrativos, civiles y hasta penales dependiendo del acto cometido.

- **Comparación con Guatemala**

En Guatemala existen algunas normas que regulan este tema sin embargo se debe de notar que el avance que Guatemala alcanza no comparado con el desarrollo que han tenido otras normas como en España.



## **a) Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas**

En Guatemala se emitió ésta ley en el año 2008, la cual regula aspectos importantes y más que todo lo relacionado a los contratos realizados de manera digital, eso para la población guatemalteca es un gran avance debido a que en la misma se reconocen instituciones como el comercio electrónico.

En el Artículo 2 de la referida ley se establece lo siguiente "...Comercio Electrónico: Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de una o más comunicaciones electrónicas o de cualquier otro medio similar."

En el mismo artículo anotado se establece que "Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las operaciones siguientes: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, incluyendo el factoraje y el arrendamiento de bienes de equipo con opción a compra; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; de inversión; de financiación; de banca; de seguros; de todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera..."



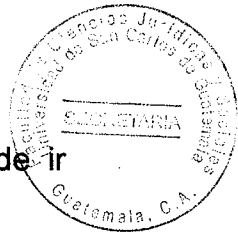


Esto hace notar los avances en cuanto a la regulación de aspectos tecnológicos. Sin embargo, pese a lo bueno que resulta ser que Guatemala ya haya empezado a regular las nuevas tendencias tecnológicas es de resaltar que aún falta camino por recorrer debido a que la ley anotada regula en su mayoría cuestiones contractuales sin embargo, no se hace mención a otro tipo de circunstancias que se puedan suscitar en el mundo de la tecnología y la nueva forma de hacer negocios como el resguardo de la información, y que si, se encuentra regulado en la Ley Española, tampoco regula el comercio de productos o servicios no autorizados en el país, o las responsabilidades tanto administrativas civiles o inclusive hasta penales, lo cual si está regulado en la Ley española objeto de la presente comparación.

#### **b) Ley de Protección al Consumidor y Usuario**

Guatemala cuenta con la Ley de Protección al Consumidor y Usuario, emitida en el año 2003, sin embargo, esta ley no regula lo relativo al comercio electrónico, realmente no lo toma en cuenta ya que regula aspectos de protección al consumidor a la oferta y prestación de servicios pero no alude a los servicios que se realicen por medios electrónicos en particular, lo que es una gran desventaja en relación a otros países como en el caso de España.

A decir verdad por el años de emisión de ambas leyes no dirimen en gran manera debido a que la ley española es del año 2002, y la ley guatemalteca es del año 2003, con ello se evidencia un el retraso en la formulación de normas relativas a esta materia, y denota la necesidad urgente de crear o reformar normas existentes que abarquen los



aspectos tecnológicos además es importante resaltar que las normas deben de ir mutando a la era en la que nos encontramos actualmente.

#### 4.3.2. Francia

Este país se ha adelantado a las grandes potencias mundiales debido a que en la actualidad se encuentra en discusión en el senado francés una nueva ley que regulara a los gigantes de internet, es por ello que a la referida ley se le ha denominado gafa, que es un acrónimo que identifica a “*google amazon facebook y apple*”, según lo describen algunos medios internacionales.

“La idea es gravarlos en torno al 3% del volumen de negocios realizado en Francia con la publicidad en línea dirigida, la venta de datos con fines publicitarios y la puesta en relación de los usuarios por las plataformas. El impuesto se aplicará a una treintena de grupos, como *amazon, airbnb, instagram y meetic*, y aportará 400 millones de euros en el 2019 y 650 millones en el 2020”<sup>33</sup>.

Esto sin lugar a dudas es un avance favorable para Francia, porque han analizado detenidamente el funcionamiento de estas instituciones, y se han dado cuenta de la forma en que operan y las ganancias que generan con sus operaciones, a la vez detectaron que se genera competencia desleal con relación a otras entidades que operan de forma física, esta es una de las razones por las cuales se está optado por

---

<sup>33</sup> <https://gestion.pe/mundo/senado-frances-aprueba-impuesto-ley-gravar-gigantes-internet-267725>  
(Consultado: 28 de mayo de 2019)



incrementar el porcentaje que deberán tributar las entidades que operan de manera virtual.

- **Comparación con Guatemala**

En la actualidad en Guatemala las empresas que prestan sus servicios por medio de plataformas digitales se encuentran sometidas a un régimen tributario de carácter general como lo son las que se anotaran a continuación:

- a) Ley del Impuesto al Valor Agregado**

En esta ley se establece en el Artículo 3 el hecho generador en donde encuadran las transacciones que realizan las entidades que operan en medios tecnológicos, sin embargo, como ya quedo anotado con anterioridad esta es un norma de carácter general, por lo tanto no es una norma que grave específicamente las operaciones que dichas entidades realizan, por ello es deficiente porque debería de existir una mención específica para estas entidades que producen un alto grado de ganancias dentro del territorio guatemalteco.

Tampoco se encuentra una especificación en los Artículos 5 y 6 de la ley en mención por lo que se continua el tema con los aspectos muy generalizados, es necesario que Guatemala reforme la normativa tributaria debido a que la tecnología día con día avanza y es deber de los guatemaltecos contribuir con el pago de impuestos así como



también las entidades extranjeras que operen dentro del territorio nacional guatemalteco.

### **b) Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Esta ley al igual que la Ley del Impuesto al Valor Agregado es otro ejemplo de las normas tributarias a las que se encuentran sujetas las entidades que prestan sus servicios por medio electrónicos, sin embargo, no se hace una mención específica a estas entidades, por lo que continúa siendo de aplicación general tanto para las entidades que proporcionan sus servicios de forma física que de forma virtual.

En el Artículo 1 de la referida ley se establece el objeto de la misma, sin embargo, no hace una alusión específica a las entidades que prestan sus servicios de forma electrónica, lo mismo sucede en el Artículo 2 y 3.

Se hace evidente el retraso en las normas tributarias al no regular nada relacionado al comercio electrónico en temas de impuestos y mucho menos se han establecido impuestos específicos para regular a estos gigantes del internet.

Por lo anterior Guatemala contribuye en sumarse a los países que se pueden tomar en cuenta como paraísos fiscales por la falta de creación y aplicación de normas de carácter tributario que graven las operaciones mercantiles.



Caso contrario al país francés que está a la vanguardia con los temas tecnológicos e inclusive toma las medidas necesarias para la medición de las ganancias generadas por estas entidades electrónicas, resaltando sobre muchas otras naciones que no se han atrevido a realizar actos como el que se está llevando a cabo en Francia.

Con ello está dando una lección a todo el resto de países como Guatemala e incluso a grandes potencias mundiales en cuanto a materia fiscal tributaria se refiere, promoviendo una competencia más honesta en relación a las entidades que prestan sus servicios de forma física y no permitiendo que se escapen esos tributos que generan las grandes ganancias que obtienen los gigantes de internet en Francia.

#### **4.3.3. Argentina**

En abril del año 2018 en Argentina se emitió el Decreto 345/2018 con el que fue aprobada la ley 27.430 que reformó la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 1 inciso e, con el cual fueron incorporados los servicios digitales.

Así mismo la ley 27.430 reformo el Artículo 27 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado estableciendo lo siguiente, “el impuesto resultante de la aplicación del referido inciso, será ingresado por el prestatario, pero que de mediar un intermediario que intervenga en el pago, éste asumirá el carácter de agente de percepción” con ello Argentina dio un gran paso en materia tributaria debido a que obligó a las entidades que prestan sus



servicios por medios digitales a que se convirtieran en agentes de retención o percepción del impuesto al valor agregado.

Con ello asegura varios aspectos entre los cuales, la prevención del delito de defraudación tributaria y además se asegura de percibir el impuesto de los pequeños contribuyentes que trabajan en conjunto con dichas entidades en la prestación de los servicios que ofrecen a la población Argentina.

- **Comparación con Guatemala**

Guatemala cuenta con un Código Tributario, dentro del cual se encuentra establecida la figura de agentes de retención del impuesto al valor agregado.

También existe el Decreto 20-2006 disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria, en el cual se describe más a profundidad esta figura, sin embargo, no hace mención específica a las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas tecnológicas, lo que a decir verdad en la época bajo la cual se vive actualmente evidencia bastante retraso.

Guatemala cuenta con las herramientas pero hace falta que sean utilizadas no solo de manera muy general sino también, se hace evidente la necesidad de utilizarlas en las nuevas formas de vida, Guatemala como país latinoamericano no debe quedarse rezagado en esta materia, y es del conocimiento de la mayoría de las personas que es



a través de los impuestos que recauda la Superintendencia de Administración Tributaria, que se suplen muchas de las necesidades del Estado.

Es por ello que como ya se anotó en líneas anteriores las figuras ya se encuentran plasmadas dentro de una norma que les dio nacimiento dentro de la vida jurídica tributaria, es momento de tomar el ejemplo de otros países como Argentina que utilizaron esta herramienta a su favor, como una forma preventiva de delitos tributarios además hace generar más recursos al Estado e involucra de forma más directa al comercio electrónico.

#### **4.4. Agentes de retención del impuesto al valor agregado**

Existen en Guatemala varios tipos de agentes retenedores de impuesto es por ello que se presentará en este capítulo con más claridad lo relativo a ellos.

##### **Definición legal**

El Artículo 28 del Código tributario lo define de la siguiente forma” Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.” Esto quiere decir que del 12% del Impuesto al Valor Agregado estas entidades deben retener cierto porcentaje y posteriormente trasladarlo al fisco.



#### **4.4.1. Clasificación legal de los agentes retenedores**

Existen diferentes tipos de agentes retenedores los cuales se encuentran detallados en la legislación guatemalteca de la forma que se presenta a continuación.

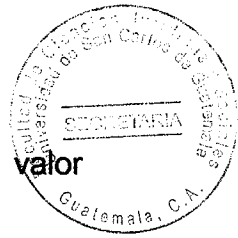
##### **a) Exportadores**

De conformidad con lo regulado en el Artículo 1 del Decreto 20-2006 “Las personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q.100, 000.00) como mínimo, serán considerados agentes de retención”. Esto quiere decir que ellos no eligen porque la misma ley los obliga a ser agentes retenedores.

##### **b) Sector público**

De conformidad con lo regulado en el Artículo 2 del Decreto 20-2006 “En las compras de bienes y adquisición de servicios que realicen los Organismos del Estado, las entidades descentralizadas, autónomas y semiautónomas y sus empresas, con excepción de las municipalidades, pagarán al vendedor del bien o prestador del servicio, el setenta y cinco por ciento (75%) del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el veinticinco por ciento (25%) de dicho impuesto, incluido en el monto total facturado.” Estas entidades son específicas del sector público, y en la norma tienen un





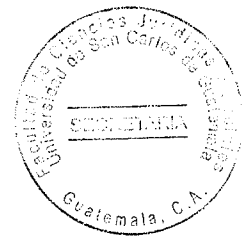
apartado especial que los convierte en agentes retenedores del impuesto al valor agregado.

**c) Operadoras de tarjetas de crédito o de débito**

De conformidad con lo regulado en el Artículo 3 del decreto 20-2006. “Las personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito son quienes pagan a los establecimientos afiliados a la red los consumos o compras que los tarjetahabientes efectúen en los mismos. Las entidades definidas en el párrafo anterior, serán quienes actuarán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado que paguen los tarjeta-habientes, a los establecimientos afiliados a ella.” La norma aparta un lugar específico para estas entidades, debido a las grandes cantidades de dinero que ellas perciben, es por ello que los legisladores se vieron en la necesidad de constituirlos en agentes retenedores del impuesto al valor agregado.

**d) Contribuyentes especiales**

De conformidad con lo regulado en el Artículo 5 de Decreto 20-2006 “Los contribuyentes que conforme a la normativa de la Administración Tributaria, se encuentren calificados como contribuyentes especiales, se constituyen en agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado conforme a la presente ley”. Esto establece que según la normativa los contribuyentes que reúnan las características establecidas en la norma serán notificados por la Superintendencia de Administración Tributaria cuando se conviertan en agentes retenedores del impuesto al valor agregado.



#### **e) Otros agentes de retención**

De conformidad con lo regulado en el Artículo 6 de Decreto 20-2006 “Los contribuyentes que no se encuentren incluidos en los Artículos anteriores, podrán solicitar autorización para actuar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria, quien después de evaluar su comportamiento tributario, resolverá dentro de un plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día siguiente de presentada la solicitud. Asimismo, la Superintendencia de Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención, a las personas individuales o jurídicas que estime pertinente.”

Estos son contribuyentes que de forma voluntaria desean constituirse en agentes de retención del impuesto al valor agregado, y para ello la ley da ciertos lineamientos que deben de seguir y después de cumplir con ello la Superintendencia de Administración Tributaria tomará la decisión de constituirlos o no en agentes de retención.

#### **4.4.2. Creación de los agentes retenedores**

Existen tres formas por medio de las cuales se crean los agentes de retención en Guatemala, una de ellas es por disposición legal, la otra es por disposición de la superintendencia de administración tributaria y otra de ellas es por voluntad del sujeto, en la presente investigación se anotarán más a detalle.



### **a) Por disposición legal**

En esta clasificación como su nombre lo indica, es el mismo Estado a través del órgano creador de las normas ordinarias él que emite una ley por medio de la cual se da vida al ente retenedor.

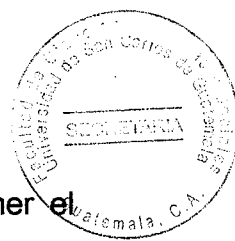
En Guatemala se encuentra regulado en el Artículo 28 del Código Tributario así como también se encuentra una clasificación legal en los Artículos del 1 al 6 de la Ley Denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, y también se encuentran dentro del reglamento de dicha ley.

### **b) Por disposición de la superintendencia de administración tributaria**

El organismo legislativo guatemalteco por medio del Decreto 20-2006 de la Ley Denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria facultó a la superintendencia de administración tributaria para que pudiera designar como agente retenedor a las personas que estimare pertinentes, es por ello que dicha entidad envía un aviso al contribuyente cuando éste ha sido nombrado como agente retenedor del impuesto al valor agregado.

### **c) Por voluntad del sujeto**

En este caso es el mismo sujeto el que solicita a la Superintendencia de Administración Tributaria para que lo nombre agente retenedor del impuesto al valor agregado, ello lo hace llenando un formulario y presentándolo ante a mencionada entidad, el cual será



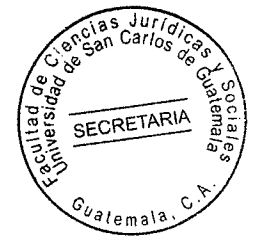
resuelto en un plazo de 30 días una vez notificado el sujeto empezará a retener el impuesto.

Guatemala cuenta con la figura de agente retenedor del impuesto al valor agregado, con ello podría al igual que otros países latinoamericanos apoyarse de los recursos que ya existen, para implementar una mejora en la percepción de tributos provenientes de las entidades que prestan sus servicios a través de plataformas tecnológicas y cambiar lo que hasta hoy en día se maneja.

Actualmente dichas estas entidades mercantiles no son las que emiten la factura al cliente final porque es el sujeto que presta el servicio el obligado a emitirla.

En realidad sería ideal que se diera una vuelta a los papeles ya que la entidad que ofrece el servicio vía internet es la que debería estar obligada a emitir la factura al cliente final y no el sujeto que presta el servicio.

Entonces el sujeto que presta el servicio al cliente final debería de emitir una factura a las entidades mercantiles que trabajan de forma virtual por medio de plataformas electrónicas ya que de esa forma se reduciría el riesgo de cometer el delito de defraudación tributaria y se aseguraría de una manera más eficaz la percepción del tributo, pero lo más importante la prevención de la comisión de delitos tributarios como lo es el delito de defraudación tributaria regulado en el Artículo 358 A del Código Penal guatemalteco.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La comisión de delito de defraudación tributaria regulado en el Artículo 358 "A" del Código Penal es un problema para la economía nacional la comisión de dicho delito se ve más propensa por las empresas que prestan sus servicios por medio de plataformas digitales por la forma en que operan estas entidades utilizando la economía colaborativa sin embargo, en apariencia todo se encuentra bien debido a que cumplen con sus obligaciones tributarias es utilizando instituciones ya reguladas actualmente como el pago del impuesto sobre la renta regulado en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y el pago del Impuesto al Valor Agregado regulado en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, el problema realmente se da porque no son ellos quienes emiten la factura al cliente final si no que la emite quien presta el servicio de forma física, y estas personas regularmente son pequeños contribuyentes que terminan no entregando la factura debido a que no se encuentran registrados como tales o simplemente no emiten la factura si el cliente final no la solicita, ello les permite a las entidades mercantiles ofrecer un servicio más económico sin embargo, se crea cierto tipo de competencia desleal en comparación con las entidades que prestan sus servicios de forma física y convencional.

Se recomienda a la Superintendencia de Administración Tributaria que constituya en agentes de retención regulado en Artículo 28 del Código Tributario a las entidades sujeto de esta investigación para ayudar a que de forma preventiva se combata el delito de defraudación tributaria.





## BIBLIOGRAFÍA

ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. Parte General, 2da. Ed.; Guatemala; Ed. de Pereira, 2013.

AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**. Madrid España; Ed. Derecho financiero, 1963.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires Argentina; Ed. Heliasta, 2001.

DE MATA VELA, José y Héctor De León Velasco. **Derecho penal guatemalteco**. Tomo I. Parte general. 27ava. ed.; Guatemala; Magna Terra ed. S.A. 2018.

DÍAZ DUBÓN, Carmen. Lizett Nájera de Flores. **Derecho financiero I**. Guatemala; Ed. Praxis, 2003.

FONROUGE GUILLIANI, Carlos M. **Derecho financiero**. Volumen I. 9na. ed; Buenos aires, Argentina; Fondo ed. de derecho y economía, 2004.

<https://about.ubereats.com/es-419/> (Consultado: 19 de mayo de 2019).

[https://cabify.com/es/drivers/nf?utm\\_expid=.tCZXxBgKQNqc2nnWMnRVog.2&utm\\_referrer=https%3A%2F%2Fcabify.com%2Fes%2Fjobs](https://cabify.com/es/drivers/nf?utm_expid=.tCZXxBgKQNqc2nnWMnRVog.2&utm_referrer=https%3A%2F%2Fcabify.com%2Fes%2Fjobs) (Consultado: 19 de mayo de 2019)

[https:// definicion. de / plataforma - virtual/](https://definicion.de/plataforma-virtual/). (Consultado 12 de mayo de 2019).

[https:// gestion.pe / mundo / s e n a d o – frances – aprueba – i mpuesto- ley-gravar-gigantesinternet- 267725](https://gestion.pe/mundo/senado-frances-aprueba-impuesto-ley-gravar-gigantesinternet-267725)(Consultado: 28 de mayo de 2019).

<https://glovoapp.com/es/faq> (Consultado: 19 mayo de 2019)

[https:// help.uber.com/ es / riders / article/c% C3 % B3mo - funciona-ver ? n o de ld =738d1ff75fe0-4383-b34c-4a2480efd71e](https://help.uber.com/es/riders/article/c%3Bmo-funciona-ver?no-de-ld=738d1ff75fe0-4383-b34c-4a2480efd71e) (Consultado: 16 de mayo de 2019)

[https://hugoapp.com//](https://hugoapp.com/) (Consultado: 19 de mayo de 2019)



<https://sites.google.com/site/taacapseneducacion/home/-que-son-las-apps>  
(Consultado: 12 de mayo de 2019)

<https://www.codesector.com/indrive> (Consultado: 19 de mayo de 2019)

[https://www.empresariosenredcl/capacitate/articulos/finanzas/conocimientospracticos/en-que-consiste-la-economia-colaborativa](https://www.empresariosenredcl/capacitate/articulos/finanzas/conocimientospractic/os/en-que-consiste-la-economia-colaborativa) (consultado 12 de mayo de 2019)

<https://www.entornoturistico.com/que-es-airbnb-y-como-funciona> (Consultado: 17 de mayo 2019)

<https://www.flipkey.com> (Consultado: 17 de mayo de 2019)

<https://www.Homeaway.com.mx/info/quienes-somos/company-description>  
(Consultado: 17 de mayo 2019).

<https://www.uber.com/es-es/about/>(Consultado: 19 de mayo de 2019)

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero parte II**, Finanzas públicas. 3ra. ed; Guatemala; Comunicación Gráfica G&A, 2004.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistemas de derecho financiero I**. Volumen II. Madrid España; Facultad de derecho de la Universidad Complutense, 1985.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas Derecho financiero y tributario**. Buenos aires, Argentina; Ed. talleres nexprint S.R.L. (s.e.), 1997.

#### **Legislación:**

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

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

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

**Ley de Protección al Consumidor y Usuario**. Decreto 06-2003 Congreso de la República de Guatemala, 2003.





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

**Ley del Impuesto Sobre la Renta.** Decreto 26-92 Congreso de la República de Guatemala, 1992.

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

**Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.** Decreto 20-2006. Congreso de la República de Guatemala, 2006.

**Reglamento de la Ley Denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.** Acuerdo Gubernativo 425-2006, Presidente de la República de Guatemala. 2006

**Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,** Acuerdo Gubernativo 5-2013 Presidente de la República de Guatemala. 2013.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado,** Decreto 280-97, Honorable Congreso de la Nación Argentina, 1997.

**Ley 34/2002 de Servicios de la Sociedad de Información y Comercio Electrónico.** Juan Carlos I Rey de España, 2002.

**Ley 27.430 Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado,** Honorable Congreso de la Nación Argentina, 2017.

**Decreto 345/18 Reglamentación IVA Servicios Digitales.** Presidente de la Nación Argentina, 2018.