

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



**INCIDENCIAS JURÍDICO TRIBUTARIAS ANTE LA OMISIÓN DE FACTURACIÓN  
DERIVADA DE TRANSACCIONES COMERCIALES ELECTRÓNICAS**

**MELANIE FABIOLA LÓPEZ RAMÍREZ**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2024**

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

**INCIDENCIAS JURÍDICO TRIBUTARIAS ANTE LA OMISIÓN DE FACTURACIÓN  
DERIVADA DE TRANSACCIONES COMERCIALES ELECTRÓNICAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**MELANIE FABIOLA LÓPEZ RAMÍREZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, septiembre de 2024

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

**DECANO:** M.Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras  
**VOCAL I:** Vacante  
**VOCAL II:** Lic. Rodolfo Barahona Jácome  
**VOCAL III:** Lic. Helmer Rolando Reyes García  
**VOCAL IV:** Br. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera  
**VOCAL V:** Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar  
**SECRETARIA:** Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

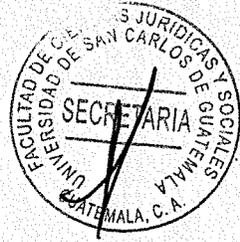
**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Héctor Morales  
Vocal: Lic. Luis Posada Méndez  
Secretario: Lic. Daniel Ambrosio Zapón

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Renato Sánchez Castañeda  
Vocal: Lic. Iris Raquel Mejía Carranza  
Secretario: Lic. Auda Marineli Pérez Teni

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 01 de febrero de 2022.

Atentamente pase al (a) Profesional, CARLOS RENÉ CONTRERAS ARIAS  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
MELANIE FABIOLA LÓPEZ RAMÍREZ, con carné 201402380,  
 intitulado INCIDENCIAS JURÍDICO TRIBUTARIAS ANTE LA OMISIÓN DE FACTURACIÓN DERIVADA DE  
TRANSACCIONES COMERCIALES ELECTRÓNICAS.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



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

Fecha de recepción 14 / 02 / 2022

Asesor(a)  
 (Firma y Sello)  
 Carlos René Contreras Arias  
 ABOGADO Y NOTARIO



**LIC. CARLOS RENÉ CONTRERAS ARIAS**  
**Abogado y Notario**



**Guatemala, 01 de marzo de 2022**

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

Distinguido Licenciado Carlos Herrera



Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que en cumplimiento de la resolución de ese decanato procedí a asesorar el trabajo de tesis de la bachiller **MELANIE FABIOLA LÓPEZ RAMÍREZ** con número de carné **201402380**, quien realizó el trabajo de investigación titulado **“INCIDENCIAS JURÍDICO TRIBUTARIAS ANTE LA OMISIÓN DE FACTURACIÓN DERIVADA DE TRANSACCIONES COMERCIALES ELECTRÓNICAS”**. Luego de analizar, estudiar y realizar algunas sugerencias al trabajo de la sustentante, sin afectar el fondo del asunto y siguiendo el principio de respeto a sus criterios, procedo a dictaminar con fundamento en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen Público en los términos siguientes:

a) En cuanto al contenido técnico y científico es necesario establecer que la sustentante no se limitó únicamente a cumplir con los requisitos de presentación y desarrollo, sino que también realizó un análisis y fundamentó cada una de las incidencias jurídico tributarias ante la omisión de facturación derivada de transacciones comerciales electrónicas, por lo que se realizó un aporte académico y legal, dando lugar a que su contenido sea satisfactorio, logrando la comprobación del supuesto en el que se sustenta la investigación.

b) En cuanto a la metodología y técnicas de investigación utilizadas, se hace constar en que cada capítulo desarrollado se hace el uso del método deductivo, sintético y analítico. Así como las técnicas empleadas siendo las documentales y referencias bibliográficas.

**LIC. CARLOS RENÉ CONTRERAS ARIAS**  
**Abogado y Notario**



c) El aporte científico que logra es describiendo y analizando cada una de las incidencias jurídico tributarias por la omisión de facturación en transacciones comerciales electrónicas, teniendo una redacción adecuada en el desarrollo del trabajo y siendo evidente la manifestación de sus propios comentarios.

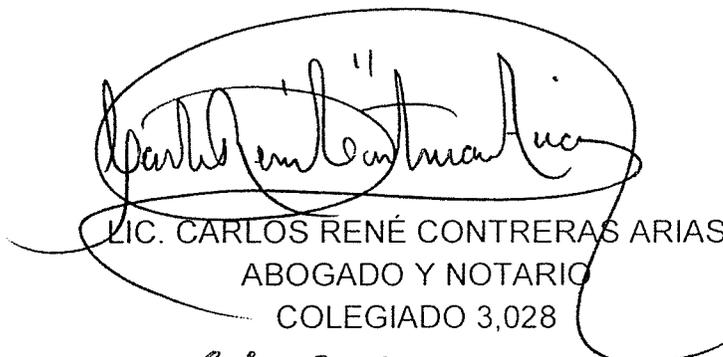
d) La conclusión discursiva dio a conocer las razones por las cuales es de suma importancia el presente tema, siendo necesario que la existencia de una ley que regule expresamente la facturación en las transacciones comerciales electrónicas y que exista mayor control de parte de la Superintendencia de la Administración Tributaria, como se comprobó con la hipótesis que fue planteada.

e) La bibliografía utilizada es específica al tema desarrollado, habiendo citado varios autores nacionales e incluso extranjeros y utilizando leyes de carácter tributario para fundamentarse en la investigación realizada.

f) Declaro expresamente no ser pariente dentro de los grados de ley de la bachiller Melanie Fabiola López Ramírez.

En virtud de lo planteado anteriormente considero que el trabajo de investigación asesorado, cumple con los requisitos exigidos, por lo que procedo a Dictaminar Favorablemente, a efecto que se ordene su impresión tal como lo establece el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General y Público.

Atentamente,

  
LIC. CARLOS RENÉ CONTRERAS ARIAS  
ABOGADO Y NOTARIO  
COLEGIADO 3,028  
*Carlos René Contreras Arias*  
ABOGADO Y NOTARIO



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



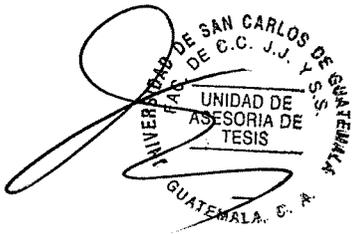
D.ORD. 281-2024

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, trece de marzo de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **MELANIE FABIOLA LÓPEZ RAMÍREZ**, titulado **INCIDENCIAS JURÍDICO TRIBUTARIAS ANTE LA OMISIÓN DE FACTURACIÓN DERIVADA DE TRANSACCIONES COMERCIALES ELECTRÓNICAS**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.



HMAC/JIMR



*[Handwritten signature]*





## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por su ayuda y fortaleza para que lograra llegar a esta meta. Por su amor infinito.
- MIS PADRES:** Edgar López y Cirila Ramírez por su apoyo incondicional en cada momento de mi vida, por confiar en mí. Gracias por sus consejos y por ser guía en mi vida.
- A MIS HERMANOS:** Por su cariño y apoyo. Gracias por cada uno de los momentos especiales.
- A MIS SOBRINOS:** Por darle alegría a mi vida y por cada uno de los momentos en que me han dado apoyo.
- A MIS AMIGOS:** Por todo el tiempo que compartieron conmigo durante la carrera. Gracias por su amistad.
- A:** La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, gracias.



## PRESENTACIÓN

La investigación presentada es de tipo cualitativa, debido a que su objetivo principal es describir e interpretar las incidencias jurídico tributarias que aplica la legislación guatemalteca cuando se lleva a cabo la omisión de facturación en las transacciones comerciales electrónicas, que se realizan dentro de Guatemala, principalmente en el municipio de Guatemala.

El tema que es objeto de investigación pertenece al derecho tributario, por existir una relación del contribuyente con el Estado, al provocarle un menoscabo en el patrimonio al no emitir factura cuando realiza una transacción comercial de esta naturaleza.

El objeto de estudio es describir las incidencias jurídico tributarias que se derivan cuando no se emite una factura en una transacción comercial realizada de manera electrónica, el sujeto de estudio son los comerciantes y la Superintendencia de Administración Tributaria por ser la encargada de sancionar a los comerciantes que no emiten factura.

Al final se realiza un análisis acerca de las consecuencias jurídico tributarias por la omisión de facturación en transacciones que se realicen por medios electrónicos y por tal motivo surge la necesidad de regular en el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el pago de impuestos en las transacciones comerciales que se realicen de esta manera para que los contribuyentes no puedan eludir su obligación tributaria, también para que se decreten medios de control y para que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda fiscalizar y controlar de mejor manera a las personas que realicen transacciones comerciales de esta forma.



## HIPÓTESIS

Es necesario que, la Superintendencia de Administración Tributaria establezca medios de control para que pueda inspeccionar que todos los contribuyentes que realicen transacciones comerciales electrónicas cumplan con sus obligaciones tributarias y deberá sancionar a los comerciantes cuando incumplan con esta obligación, como lo establece la ley y evitar que el contribuyente eluda la obligación de tributar al realizar un hecho que genere el pago de tributos.

Aunque no exista una ley específica sobre la tributación en las transacciones que se realicen de esta manera, los comerciantes se deben de regir en las leyes ya existentes, sin importar la forma en que comercializan, ya sea de la manera tradicional o electrónica.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Con la aplicación de los métodos deductivo y sintético que se emplearon al crear una hipótesis de la causa del problema y la verificación o comprobación de esta y al utilizar documentos que contenían información sobre las transacciones que se realizan por medios electrónicos, se logró comprobar que la hipótesis planteada es válida ya que en Guatemala no existen leyes que regulen lo concerniente al pago de impuestos cuando realizan transacciones comerciales electrónicas, deben de regirse en las leyes tributarias existentes, obteniendo las mismas consecuencias jurídicas al omitir la facturación al realizar ventas de mercaderías por estos medios.

Por lo que se hace necesario crear medios de control para que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda fiscalizar e inspeccionar que los vendedores emitan factura al realizar una venta sin importar el medio por el cual la realice.



## ÍNDICE

**Pág.**

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

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario en Guatemala.....	1
1.1 Antecedentes históricos del derecho tributario en Guatemala.....	2
1.1.1 Tributación en la civilización maya.....	3
1.1.2 Época colonial 1524 a 1821.....	5
1.1.3 Época independiente 1821-1944.....	6
1.1.4 Período contemporáneo 1944-actualidad.....	11
1.2 Concepto.....	14
1.3 Fuentes del derecho tributario.....	15
1.3.1 Disposiciones constitucionales.....	16
1.3.2 Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.....	17
1.3.3 Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.....	18
1.4 Relación con otras ramas del derecho.....	18
1.5 Principios del derecho tributario.....	24
1.6 Legislación guatemalteca vigente que regula el derecho tributario.....	33

### CAPÍTULO II

2. Tributos.....	45
2.1 Concepto.....	46
2.2 Clasificación doctrinaria de los tributos.....	47



2.2.1 Impuesto.....	48
2.2.2 Tasas.....	50
2.2.3 Contribuciones especiales.....	50
2.2.4 Arbitrios.....	52
2.3 Clasificación legal de los tributos.....	52
2.3.1 Clasificación regulada en el Código Tributario.....	53
2.4 Elementos del tributo.....	57
2.5 Tributos que se recaudan en Guatemala, su forma de pago y tipo impositivo..	64

### CAPÍTULO III

3. Comercio electrónico.....	75
3.1 Antecedentes.....	76
3.2 Concepto.....	78
3.3 Clasificación del comercio electrónico.....	80
3.3.1 Según los sujetos que intervienen.....	81
3.3.2 Según la forma de entrega del producto.....	85
3.4 Ventajas y desventajas del comercio electrónico.....	86
3.4.1 Ventajas del comercio electrónico.....	86
3.4.2 Desventajas del comercio electrónico.....	87
3.5 Diferencia del comercio electrónico con el comercio tradicional.....	88
3.6 Legislación vigente que regula el comercio electrónico.....	89
3.7 Factura electrónica.....	90

### CAPÍTULO IV

4. Incidencias jurídico tributarias ante la omisión de facturación derivada de transacciones comerciales electrónicas.....	95
--	----



4.1 Multa.....	102
4.1.1 Concepto de multa.....	102
4.1.2 Aplicación de la multa por la omisión de facturación.....	103
4.1.3 Procedimiento para aplicar la sanción de multa.....	104
4.2 Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.....	106
4.2.1 Concepto de cierre temporal.....	107
4.2.2 Procedimiento para aplicar el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.....	108
4.3 Prisión por defraudación tributaria.....	108
4.3.2 Diferencia entre defraudación tributaria y elusión o evasión tributaria.....	110
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>113</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>115</b>

## INTRODUCCIÓN

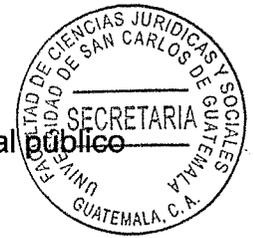


El tema de incidencias jurídico tributarias ante la omisión de facturación derivada de transacciones comerciales electrónicas realizadas dentro del territorio guatemalteco surgió debido a que en la actualidad muchas personas realizan sus compras por cualquier medio electrónico y los vendedores frecuentemente no entregan facturas, por lo que provocan menoscabo al patrimonio del Estado.

El objetivo principal al realizar la presente investigación es determinar las consecuencias jurídico tributarias que se derivan al momento en que se realiza una transacción comercial de manera electrónica y no se emite la factura correspondiente al realizar la venta. Este objetivo se logró alcanzar al realizar el análisis correspondiente de las leyes tributarias que regulan el pago de los impuestos en Guatemala.

En este caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 es la norma que regula el pago del impuesto por las ventas realizadas de bienes muebles y la forma en que se debe de pagar este tributo, el mismo se debe de pagar sin importar la manera en que se realice la compraventa.

Esta investigación se desarrolla en cuatro capítulos: el primero desarrolla lo relacionado al derecho tributario en Guatemala, donde se hace una breve síntesis de los antecedentes del derecho tributario guatemalteco, el concepto y la legislación que regula esta rama del derecho; en el capítulo dos se explica lo relacionado con los tributos, su clasificación y los que se pagan en Guatemala; en el capítulo tres se expone lo relativo al comercio electrónico, la clasificación de este y las ventajas y desventajas que tienen los compradores al realizar una transacción por medio electrónico y el capítulo cuatro desarrolla las incidencias jurídico tributarias ante la omisión de facturación derivada de transacciones comerciales electrónicas dentro de las cuales se encuentran la multa, el



cierre temporal en el caso de que el vendedor tenga un establecimiento abierto al público y la pena de prisión cuando incurre en el delito de defraudación tributaria.

En relación con los métodos y técnicas utilizadas en la presente investigación se emplearon los métodos sintético, deductivo e inductivo con los cuales se logró cumplir con los objetivos y así determinar las incidencias jurídicas que se derivan de la omisión de facturación en las transacciones comerciales electrónicas, las técnicas empleadas fueron las bibliográficas y documentales con las cuales se logró recopilar conocimientos referentes al tema.

Derivado a la omisión de facturación de parte de los vendedores que realizan transacciones comerciales de manera electrónica dentro del territorio guatemalteco es necesario que se establezcan medios de control para poder sancionar a los contribuyentes que incumplan con sus obligaciones tributarias.

## CAPÍTULO I



### 1. Derecho tributario en Guatemala

En este capítulo se desarrolla el contenido del derecho tributario, donde se derivan los antecedentes del derecho, el concepto, sus fuentes, la relación que tiene con otras ramas del derecho, los principios y la legislación guatemalteca vigente que regula esta rama del derecho.

Iniciar con el desarrollo de estos temas es de suma importancia para poder comprender el significado que tiene la tributación en Guatemala, la forma en que va evolucionando el comercio conforme transcurren los años, las nuevas maneras de comercializar que realizan diariamente las personas dentro del territorio guatemalteco y las funciones que tienen algunos órganos con relación a la tributación.

“Para el principio de legalidad lo fundamental es la ley y el administrador no puede actuar si no existe una norma legal que le otorgue competencia para poder actuar. Lo fundamental en este principio es la norma legal y el funcionario o administrador no puede salirse de la misma para resolver.”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Calderón Morales, Hugo Haroldo, **Derecho administrativo I**. Pág. 42



En Guatemala, hay varias instituciones que tienen más de alguna atribución para el control de la tributación en el país, entre estas instituciones podemos mencionar la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual se encarga de recaudar y fiscalizar los impuestos; el Ministerio de Finanzas Públicas quien es el encargado de distribuir el presupuesto conforme las necesidades de cada institución y la Contraloría General de Cuentas que es la institución encargada de fiscalizar que los ingresos que tiene el Estado por medio de tributos sean distribuidos a las demás instituciones estatales según las necesidades de cada una y que sean utilizados para satisfacer las necesidades de la población.

Es decir que los tributos que cada persona paga, sin importar de profesión u oficio que ejerzan, serán destinados para el cumplimiento de las obligaciones que tiene el Estado con la población.

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

En Guatemala la tributación inició durante la civilización maya en el periodo pre-clásico, en este período se entregaba el tributo en especie. Conforme transcurrieron los años se dieron nuevas formas de pagar el tributo. Durante cada período fueron distintas las leyes que crearon los gobiernos para poder recaudar impuestos y de esta forma tener ingresos para poder cumplir con las obligaciones del Estado.



### 1.1.1. Tributación en la civilización maya

La tributación siempre ha existido, desde las primeras civilizaciones se ha tenido la necesidad de obtener ingresos, aunque en estas épocas los tributos no iban dirigidos para el Estado sino para la máxima autoridad dentro de la civilización y eran distintas las razones por los que los habitantes de las civilizaciones tributaban.

La civilización maya se dividió en tres períodos: el período pre-clásico, clásico y post-clásico, en cada período fue distinto el hecho que generaba el pago del tributo.

El período pre- clásico que comprende del año 1300 a. C al 300 d. C la sociedad maya se dedicaba a la producción, utilizando el cacao como dinero para el pago de las mercancías y de esta misma forma realizaban el pago de los tributos.

El período clásico que comprende del año 300 d. C al 900 d. C, la sociedad maya se dividía en distintas organizaciones sociales, la máxima autoridad era Halach-Unic, luego se encontraban los sacerdotes, los nobles y el pueblo. El pueblo lo conformaban los campesinos y artesanos, que eran las personas que pagaban impuesto por las actividades de producción que realizaban.



Durante este período el tributo aún era en especie y se realizaban actividades de comercio, producción e intercambio.

En el periodo post-clásico de la civilización maya quedó comprendido del año 900 d.C a 1521 d.C. Durante este periodo “La economía continuó apoyándose en sistemas de comercio e intercambio, generalmente de larga distancia, de materias primas y productos manufacturados. A pesar de la decadencia, existió un floreciente mercado de sal, cacao, algodón, tintes y otros productos. La guerra de conquista y el tributo se volvieron más importantes para el sostenimiento de cada linaje. También se ha especulado que las unidades políticas de este período, antes de depender de la exacción del tributo, basaron sus economías en el control y la redistribución e intercambio de bienes que servían como moneda, especialmente el cacao”.<sup>2</sup>

La mayor fuente de producción durante este período seguía siendo la agricultura, y comenzaron a comercializar sus productos a otras ciudades mayas. Durante este período el tributo era una parte fundamental del sistema económico y en las guerras la parte vencida otorgaba un tributo a la parte vencedora. El tributo lo daban en especie, la mayoría de las veces entregaban lo que cosechaban o los animales que cazaban.

---

<sup>2</sup> [https://mail.icefi.org/sites/default/files/pags\\_1-64.pdf](https://mail.icefi.org/sites/default/files/pags_1-64.pdf) **Historia de la tributación en Guatemala.**  
(Consultado: 10 de septiembre de 2019)



### 1.1.2. Época colonial 1524 a 1821

Esta época inicia con la Conquista de Guatemala que se llevó a cabo en 1524 hasta la Independencia del 15 de septiembre de 1821. Durante este período se dio la expansión del comercio y exportación, las principales fuentes de producción fue el cacao y el añil. El tributo se daba en especie y esto servía para la circulación de mercancías.

“El dominio colonial español no eliminó las instituciones preexistentes, sino que las integró en su seno. La Iglesia monopolizó la cultura, la promoción económica y, en particular, el poder civil, a causa principalmente del absentismo de los encomenderos, enriquecidos con las rentas de sus encomiendas y la exportación masiva a Europa, desde el s. XVII, del añil y del cacao.”<sup>3</sup>

Con la conquista de Guatemala, los españoles tuvieron todo el control relacionado con la economía y la tributación en el país, por lo que crearon leyes de carácter tributario que regían principalmente a los indígenas. En 1542 se crearon las Leyes Nuevas, las cuales regulaban los tributos, el cual se pagaba en dos ocasiones al año y se realizaba en especie. En 1543 se comenzó a cobrar el almojarifazgo el cual era un impuesto de carácter aduanero que pagaban los indígenas a los españoles por las mercancías que se exportaban o importaban al país.

---

<sup>3</sup> Navarro, Francesc. **La enciclopedia Salvat**. Volumen 10. Pág. 7236



En ese período los indígenas también pagaban el tributo real, el cual se pagaba por las tierras que utilizaban para la producción del cacao.

### 1.1.3. Época independiente 1821-1944

Guatemala logró independizarse el 15 de septiembre de 1821, “Al caos político de esos años habría que agregar la crisis fiscal que enfrentó la región. No es una exageración afirmar que en 1821 Centroamérica no contaba con la base financiera adecuada para empezar su vida independiente...”

En efecto, una de las preocupaciones de la Junta Provisional Consultiva era establecer una estructura financiera viable para Centroamérica. El problema se resumía en encontrar una forma de captar recursos sin levantar la ira de la ciudadanía en el contexto de una economía deprimida.”<sup>4</sup>

La solución a este problema fue crear leyes que regulaban el pago de tributos, por lo que durante este período crearon la ley que contenía el pago del tributo por la venta de bebidas embriagantes, por lo que todos los establecimientos que vendían bebidas de este tipo tenían que pagarlo.

---

<sup>4</sup> [https://mail.icefi.org/sites/default/files/pags\\_1-64.pdf](https://mail.icefi.org/sites/default/files/pags_1-64.pdf) **Historia de la tributación en Guatemala.**  
(Consultado: 10 de septiembre de 2019)

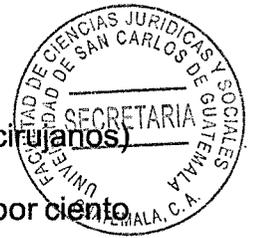


En 1824 entró en vigencia la Constitución de la República Federal de Centroamérica, la cual dividió el Estado en tres organismos: el Legislativo, el Ejecutivo y la Corte Suprema de Justicia. Al Congreso de la República de Guatemala, que es el que conforma el organismo Legislativo, le confirió la atribución de fijar los gastos que realizaba el Estado para poder satisfacer las necesidades de la población, así como decretar los impuestos para poder tener ingresos, los cuales recibía para sufragar el gasto público.

La primera constitución del Estado de Guatemala de 1825 regulaba que el Organismo Legislativo era el encargado de decretar los impuestos y las municipalidades podían decretar arbitrios que utilizaban para sufragar los gastos que tenían dentro del municipio.

“Sabido que los ingresos eran menores que los gastos, la Asamblea anunció en diciembre un programa de impuestos directos, basado en la capacidad de pago de los individuos. Todos los hombres tendrían que contribuir, excepto los miembros de órdenes religiosas dedicadas al trabajo social.

El 12 de enero de 1824, la Asamblea publicó la ordenanza respectiva. La tarifa impositiva tenía varios rangos, desde cuatro reales anuales para sirvientes o trabajadores cuyas edades oscilaran entre los 18 y 50 años, hasta 20 pesos anuales para propietarios de grandes haciendas y casas comerciales. Un artesano pagaría 6 reales; un hacendado mediano, cinco pesos; un comerciante, 10 pesos; los vendedores de aguardiente cinco



pesos y los de chicha, tres. Los profesionales (abogados, médicos, cirujanos) contribuirían con cinco pesos anuales y quienes vivían de sus rentas, con el 0.5 por ciento de sus ingresos.

Esta ley no llegó a implementarse pues encontró resistencia entre los habitantes, que se negaron a ser censados”<sup>5</sup>

Por la falta de ingresos al Estado se le dificultaba cada vez más cubrir el gasto público, por lo que fue necesario solicitar préstamos a otros países, también comenzó con la venta de licencias para que las personas pudieran comercializar con las bebidas alcohólicas.

En este período únicamente se mencionará a los gobiernos que tuvieron mayor relevancia al tema de tributación, dentro de este período gobernó el Presidente Mariano Gálvez, quien estableció una forma para tener ingresos que consistía en contribuciones que debían de pagar los comerciantes dependiendo de la actividad económica a las que se dedicara y la capacidad económica que tenían para realizar dicho pago.

En 1851 comenzó a gobernar el Presidente José Rafael Carrera, durante este período la tributación era igual y general, es decir, todas las personas que habitaban dentro del país debían de pagar los impuestos y todos pagan la misma cantidad sin importar de la

---

<sup>5</sup> **Ibid.** Pág.76



actividad económica a la que se dedicaban, ni de los ingresos que tenía cada persona. Por lo que en este período no se aplicaba el principio de capacidad de pago, que consiste en pagar el tributo conforme los ingresos que cada habitante obtenía.

Luego de 1871 a 1873 gobernó Miguel García Granados donde “Con el triunfo del movimiento insurgente se inició en Guatemala una etapa de transformaciones para afianzar el nuevo régimen. García Granados y Barrios representaban dos sectores económicos, uno tradicional y otro emergente. El primero provenía de una familia de comerciantes, mientras que el segundo era terrateniente y productor de café en el occidente del país. El nuevo gobierno tenderá de conciliar los intereses de ambos grupos, pero se inclinará a solucionar las necesidades del grupo cafetalero”<sup>6</sup>

En 1871 el Presidente acondicionó el puerto Champerico, el cual se comenzó a utilizar para la exportación de café, esto fue una fuente de ingresos para el Estado, ya que los exportadores tenían que pagar impuestos por la exportación. Este impuesto se encontraba regulado en el Decreto 32, en cual contenía la obligación del pago de impuestos por la exportación que realizaban los comerciantes, sin importar si era café o añil, entre otros productos que importaban.

---

<sup>6</sup> *Ibíd.* Pág. 97



En 1881 gobernaba Justo Rufino Barrios, durante este año se promulgó el primer Código Fiscal de Guatemala, el cual regulaba nuevos impuestos como el impuesto sobre la venta y permuta de inmuebles, el impuesto sobre las herencias y donaciones y contribuciones sobre los bienes inmuebles que debían de pagar todos los propietarios de bienes inmuebles.

José María Reina Barrios emitió la Ley de Contribuciones la cual reformó el Código Fiscal que entró en vigencia durante el gobierno de Justo Rufino Barrios, esta nueva ley regulaba los documentos que debían de pagar el impuesto de papel sellado, también aumento el impuesto que se pagaba por la venta o permuta de bienes inmuebles.

El general Jorge Ubico Castañeda en 1932 creó el Decreto- Ley 1831 el cual contenía nuevos impuestos que se le aplicaron al papel sellado y timbres fiscales, dicho impuesto aumentó con esta nueva ley y el tributo se comenzó a pagar en quetzales.

En ese mismo año decretó el pago del impuesto por la circulación de vehículos, el cual incluía el de las bicicletas. En 1934 creó el Decreto 692 el cual regulaba el pago de impuesto por el registro de sociedades lucrativas por acciones. Durante el período en que Ubico se encontraba en el gobierno, los ingresos del Estado se basaban en los impuestos que se pagaban por las importaciones y exportaciones, dicho impuesto era su principal fuente de ingresos.



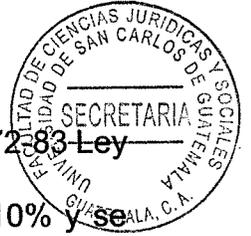
#### **1.1.4. Período contemporáneo 1944-actualidad**

Este período inició con el gobierno de Juan José Arévalo Bermejo hasta el gobierno actual.

Cada gobierno creó distintas leyes que rigen la tributación en Guatemala, una de las más importantes es la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que todas las personas pagan este impuesto al comprar un producto, este impuesto es uno de los que más genera ingresos para el Estado.

Otro impuesto que también genera una gran cantidad de ingresos para el país es el pago del Impuesto Sobre la Renta, el cual se dividen en tres categorías; rentas de las actividades lucrativas, rentas de trabajo y rentas del capital y las ganancias de capital.

Dentro de este período, durante el gobierno de Kjell Eugenio Laugerud García se promulgó el decreto 84-74 Ley para Combatir la Evasión Tributaria, esta ley tenía como objeto evitar la evasión tributaria y tener un mayor control y fiscalización de los impuestos que pagaban los contribuyentes y de esta forma aumentar los ingresos para el Estado.



En 1983 en el gobierno de José Efraín Ríos Montt entró en vigencia el Decreto 72-83 Ley del Impuesto al Valor Agregado, el tipo impositivo de este impuesto era del 10% y se aplicaba por la venta de mercaderías. Con la creación de esta nueva ley fue necesario suprimir algunos impuestos para que no se llevara a cabo la doble tributación.

En 1998 gobernó el presidente Álvaro Enrique Arzú Irigoyen, donde se emitió el Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, con esta ley se crea dicha institución, la cual tiene las funciones de recaudación, control, fiscalización de la tributación y administración del sistema de las aduanas.

Durante el gobierno de Alfonso Antonio Portillo se aumentó el impuesto al valor agregado al 12%, este tipo impositivo es el mismo que se encuentra regulado en la actualidad. En 2002 entró en vigencia el decreto número 62-2001 en cual regulaba la fecha de pago de los impuestos al realizarse una venta o permuta de los bienes inmuebles y el momento en que se emiten facturas al comprador de bienes muebles o por la prestación de servicios.

En ese mismo año se emitió el Decreto 88-2002 el cual contiene una reforma a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, adicionando el impuesto a la venta de activos de bancos o sociedades financieras.



Durante el gobierno de Álvaro Colom Caballeros entró en vigencia el Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, el cual regula que las personas individuales o jurídicas obtengan el 4% de sus ingresos brutos.

En el 2012 gobernaba el Presidente Otto Pérez Molina, en dicho año se creó el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, esta ley tiene por objeto decretar un impuesto sobre la renta que obtengan personas individuales o jurídicas. Divide las rentas en tres: rentas de actividades lucrativas, de trabajo y de capital y ganancias de capital.

En ese mismo año también se emitió el Decreto 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, esta ley contiene reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Como nos pudimos percatar en el desarrollo de los antecedentes históricos de la tributación en Guatemala, la tributación en el país se ha dado desde el inicio de las civilizaciones, aunque han sido distintos los sujetos pasivos en la obligación tributaria. En la civilización maya el sujeto pasivo era la máxima autoridad de la civilización, en este caso era Halach-Unic. Durante la época colonial el sujeto pasivo eran los españoles, ya que cada vez que los indígenas tributaban, el tributo se enviaba a España. A lo largo de



la época independiente y del período contemporáneo el sujeto pasivo ya era el Estado, aquí hacemos mención desde el año 1821 a la actualidad.

Desde la época de la independencia se han creado distintas leyes que originan el pago de tributos, algunos de estos tributos aún en la actualidad se encuentran vigentes, aunque las leyes han sufrido algunos cambios relacionados con el tipo impositivo nos podemos percatar que difícilmente suprimen el pago de tributos de algún hecho que lo genera, esto se debe a que los ingresos que tiene el Estado son principalmente por los tributos.

## 1.2. Concepto

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan.”<sup>7</sup>

El derecho tributario es una rama del derecho público que regula la forma en que el Estado aplica los tributos para obtener ingresos, los cuales son utilizados para cumplir con el pago de los servicios públicos que les brindan a los ciudadanos que habitan dentro de un territorio.

---

<sup>7</sup> Alveño Ovando, Marco. **Derecho tributario guatemalteco parte general**. Pág. 35



El derecho tributario “Es una rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.”<sup>8</sup>

El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regula la actividad financiera del Estado, se divide en cuatro ramas; derecho presupuestario, derecho patrimonial, derecho monetario y derecho tributario. El derecho tributario es el que se encarga de regular los ingresos del Estado, los cuales percibe por medio de los tributos.

### **1.3. Fuentes del derecho tributario**

Las fuentes son todo aquello que ha ayudado a dar origen a algo, cada rama del derecho tiene sus propias fuentes. El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 2 regula “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.

---

<sup>8</sup> Santiago De León, Erick. **Derecho Financiero** 2ª. Edición. Pág. 8



3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

En este caso el derecho tributario tiene su origen en la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes como lo es el Código Tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y reglamentos que dicte el Presidente de la República.

### **1.3.1. Disposiciones constitucionales**

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

En el ordenamiento jurídico, la Constitución Política de la República de Guatemala es la norma de mayor jerarquía, toda ley ordinaria debe de estar subordinada a esta, es decir, que ninguna ley puede contrariar las disposiciones de la Constitución, en caso contrario estas se anulan sin necesidad que alguien lo solicite. También se podrán crear leyes reglamentarias que regulen lo referente a tributos, pero estas no podrán contrariar la ley constitucional ni leyes ordinarias.



### **1.3.2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley**

Las leyes son el conjunto de normas jurídicas en este caso tributarias, que son creadas por el Congreso de la República de Guatemala por medio de un proceso legislativo.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 regula “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado...”

Por lo tanto, el Congreso de la República de Guatemala puede crear leyes ordinarias que regulen todo lo relativo a los impuestos, las cuales no pueden contrariar ni tergiversar la ley constitucional ni los principios del derecho tributario. Un ejemplo de las leyes de carácter tributario se puede mencionar el Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Los tratados y convenciones internacionales son acuerdos de voluntades que contienen normas jurídicas, que son de carácter obligatorio para los países que lo suscriben. En materia tributaria se encuentran los tratados de libre comercio en donde se regulan las relaciones comerciales de dos o más países.



### **1.3.3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo**

#### **Ejecutivo**

Los reglamentos son normas jurídicas creadas por el Presidente de la República, las cuales desarrollan el contenido de una ley ordinaria. Un ejemplo de esta fuente del derecho tributario es el Acuerdo Gubernativo número 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, este reglamento tiene como objeto normar la aplicación de lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

### **1.4. Relación con otras ramas del derecho**

El derecho tributario tiene relación con otras ramas del derecho, para iniciar encontramos el derecho constitucional, esta rama regula la facultad del Estado de percibir tributos para poder sufragar los gastos públicos, también regula los principios en los que se debe de regir el Congreso de la República de Guatemala al crear leyes en materia tributaria. El derecho tributario se relaciona además con el derecho administrativo, financiero, penal, civil y mercantil.



**- Con el derecho constitucional**

El derecho tributario se encuentra subordinado a la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que todas las leyes de carácter tributarias no pueden ser contrarias a la Constitución.

El fundamento constitucional del derecho tributario se encuentra regulado en el Artículo 239 "principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y,
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.



Son *nulas ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que ~~contradigan~~ o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

La Constitución Política de la República de Guatemala es la norma jurídica que se le atribuye al Congreso de la República de Guatemala, la función de decretar los impuestos conforme las necesidades del Estado para satisfacer las necesidades públicas, las cuales deben de ser justos y equitativos para todos los contribuyentes, y las normas tributarias no pueden regular la doble tributación para un mismo hecho generador.

**- Con el derecho administrativo**

Esta rama del derecho establece los órganos administrativos encargados para recaudar y fiscalizar los tributos. Además, los tributos recaudados son utilizados para el funcionamiento de estos órganos. Entre estos órganos administrativos podemos mencionar al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas.



Los órganos administrativos que tienen relación con la tributación en Guatemala, encontramos el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero el cual ejerce la función de resolver los recursos en materia tributaria y aduanera.

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene la función de ejercer la administración tributaria y del sistema aduanero, también tiene la función de sancionar a los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones tributarias, las cuales deben de ser conforme a las leyes tributarias.

El Ministerio de Finanzas Públicas es el encargado de hacer cumplir las leyes tributarias, la recaudación y administración de los ingresos que tenga el Estado por los impuestos que pagan los contribuyentes.

- **Con el derecho civil**

El derecho tributario se encuentra relacionado con el derecho civil, porque el hecho que genera la obligación del pago de un impuesto en una relación jurídica tributaria está constituido por un negocio jurídico. Un ejemplo es al realizar un contrato de compraventa de un bien, se deben de pagar impuestos por el bien que es objeto del contrato. Los



impuestos se pagan dependiendo del tipo impositivo y la forma de pago que establezca la ley que regule el impuesto que se genere dependiendo del bien.

- **Con el derecho penal**

El derecho tributario tiene relación con el derecho penal al momento en que una persona incumple con la obligación de pagar los impuestos por un hecho generador, debe de ser sancionado conforme las leyes tributarias o penales, hay omisiones de pago que no son solamente sancionadas como faltas, sino como delitos. Las faltas tributarias pueden ser sancionadas con multa y los delitos son sancionados con prisión.

En el Artículo 358 A del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala regula "Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.



El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez en relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.”

La defraudación tributaria se aplica al haberse agotado la vía administrativa, en donde la Superintendencia de Administración Tributaria solicita el pago de los impuestos que el contribuyente omitió pagar al comercializar mercancías que están afectas a impuestos.

**- Con el derecho mercantil**

El derecho tributario se relaciona con esta rama del derecho, por el pago de impuestos a los que están afectas las sociedades mercantiles, empresas y comerciantes individuales y títulos de crédito.

Los comerciantes individuales están obligados al pago de Impuesto al Valor Agregado por cada bien mueble o inmueble que venda. El pago lo realiza al momento de entregar la factura al comprador. Las sociedades mercantiles están afectas al Impuesto Sobre la Renta por la comercialización, distribución de bienes o prestación de servicios.



Como ejemplos de la tributación en el derecho mercantil se pueden mencionar el pago del impuesto del timbre fiscal y papel sellado especial para protocolo que se realiza por la patente de empresas individuales, dicho pago es de Q50.00, por el de las sociedades mercantiles que es de Q200.00. También se realiza el pago de Q250.00 por el testimonio de la escritura pública de constitución, transformación, modificación, liquidación o fusión de sociedades mercantiles.

### **1.5. Principios del derecho tributario**

Los principios son ideas o postulados de los cuales se rigen para crear leyes. El Congreso de la República de Guatemala debe de guiarse por estos principios al crear leyes en materia tributaria.

Los principios del derecho tributario están regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Código Tributario, al crear leyes tributarias no se pueden contrariar los principios tributarios, sino se puede declarar la inconstitucionalidad de leyes. Los principios que rigen al derecho tributario son: el principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de igualdad, de proporcionalidad, de irretroactividad, de prohibición de doble tributación, de no confiscación y de generalidad.



## - Principio de legalidad

El principio de legalidad se encuentra regulado en el Artículo 239 Constitución Política de la República de Guatemala. "Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria."

El principio de legalidad se refiere a que el Congreso de la República de Guatemala es el órgano al que le corresponde la creación de normas jurídicas tributarias, estas no deben de ser contrarias a la ley constitucional. Ningún impuesto puede ser exigido por la Superintendencia de Administración Tributaria si no hay una ley que regule el impuesto que está siendo exigido.

## - Principio de capacidad de pago

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias, serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago."



El tributo es justo si se adecua a la capacidad de pago del sujeto que ha de pagarlo, la obligación tributaria se debe de establecer conforme a los niveles económicos de los contribuyentes.

“La capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales

1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.

2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

3) No puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personar, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.”<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, **Derecho Financiero y Tributario**. Pág. 199



Esto se refiere a lo que se ha mencionado anteriormente, con relación a que la obligación tributaria se debe establecer conforme a la capacidad económica que tenga cada contribuyente, por lo mismo el Congreso de la República de Guatemala no puede crear normas cuyos impuestos sean muy altos y que las personas no puedan pagarlos.

**- Principio de igualdad**

El principio de igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Es decir, todas las personas que adquieran o posean un bien, que sea hecho generador de un impuesto deben de pagar el tributo correspondiente.

**- Principio de proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad alude a que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos. Un ejemplo de este principio es al pagar el impuesto único sobre el inmueble, la persona que tenga un bien inmueble con mayor valor, paga más impuesto a comparación de la persona que tenga un bien inmueble con menor valor.



## - **Principio de irretroactividad**

Este principio se fundamenta en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala. “Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal.”

En materia tributaria no se puede aplicar una ley con efectos al pasado, una ley tributaria solo se puede aplicar a los contribuyentes desde el momento en que entra en vigencia hasta que sea reformada o derogada por otra ley.

## - **Principio de prohibición de doble tributación**

Este principio se encuentra fundamentado en el Artículo 243 segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece que: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.”



El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 22 segundo párrafo. “El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria.”

La Corte de Constitucionalidad a emitido fallos de inconstitucionalidad por doble o múltiple tributación, un ejemplo de este se encuentra en el expediente 1813-2007 de la Corte de Constitucionalidad, se dicta inconstitucionalidad general parcial del Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Pasajes Aéreos Internacionales Decreto 1752 del Congreso de la República de Guatemala el cual establece el pago del 10% de impuesto sobre el valor de cada pasaje de avión. Se decreta inconstitucionalidad por una doble tributación al pagar el 12% de impuesto al valor agregado y 10 % de impuesto sobre los pasajes aéreos internacionales.

#### - **Principio de no confiscación**

El principio de no confiscación se encuentra regulado en el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala. “Protección al derecho de propiedad. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”



El Estado no le podrá confiscar bienes a las personas que no pagan los impuestos ni exigirles multas que sobrepasen el valor del impuesto que no hayan pagado, por eso se les puede otorgar condición de pago a plazos o en algunos casos se les puede eximir del pago de los tributos.

“Existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por el exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada”<sup>10</sup>

El Estado no puede crear leyes que regulen impuestos cuyo tipo impositivo sea muy exagerado o que sobrepasen la capacidad de pago de los contribuyentes, al decretar impuestos muy altos las personas no tendrán capacidad para realizar su contribución y se tendría que dar la confiscatoriedad de bienes, lo cual es inconstitucional y se estaría contradiciendo la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario.

Este principio tiene mucha relación con el principio de capacidad de pago, ya que al momento de que se crea una norma tributaria dicho impuesto no debe de ser muy exagerado y sobrepasar la capacidad que tienen los contribuyentes para pagarlo y de

---

<sup>10</sup> *Ibíd.* Pág. 209



esta manera no ha de ser necesaria la confiscación de bienes y si en algún caso la persona no pueda pagarlo en su totalidad se pueda dar un convenio de pago.

- **Principio de equidad y justicia tributaria**

Este principio se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a su capacidad económica o en base a sus ingresos, para que la contribución sea equitativa y justa.

La equidad y justicia tributaria se refiere a que todas las personas que se encuentren en la misma condición económica deben de pagar el mismo monto de tributos. Un ejemplo de este principio, es cuando una persona compra un producto de cien quetzales deberá de pagar más impuesto que una persona que compra un producto de diez quetzales, es el mismo tipo impositivo del tributo, pero no la misma base impositiva, por lo que el pago del impuesto es distinto.



## **-Principio de generalidad**

“Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.”<sup>11</sup>

Todas las personas que habitan dentro del territorio guatemalteco deben de pagar tributo sin excepción alguna, es un deber ciudadano contribuir a los gastos públicos por medio de los tributos. Las personas individuales o jurídicas deben de cumplir con su obligación de pagar impuestos cuando realicen un acto que genere el pago de este, con el tipo impositivo y el período impositivo que establece la ley.

Las únicas excepciones a este principio es al momento que el Presidente de la República otorga exoneraciones de multas a los contribuyentes para que no realicen el pago de impuestos dentro del período que establece la ley y cuando la ley especifica quienes están exentos al impuesto.

---

<sup>11</sup> **Ibíd.** Pág. 245



## 1.6. Legislación guatemalteca vigente que regula el derecho tributario

En Guatemala hay diversas leyes que regulan los tributos que deben de pagar los sujetos pasivos.

Es de suma importancia hacer referencia a las leyes que se encuentran vigentes en Guatemala para poder conocer los tributos que contienen y conocer de mejor manera la importancia que tiene la tributación en el país, por lo cual se analizarán en el presente trabajo de tesis.

### - **Constitución Política de la República de Guatemala**

La Constitución Política de la República de Guatemala es la ley de mayor jerarquía dentro de Guatemala, las leyes ordinarias están subordinadas a esta, las cuales no pueden contrariar ni tergiversar lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala sino serán *nulas ipso jure*. Un ejemplo de las leyes ordinarias de carácter tributario, encontramos el Código Tributario.

Esta ley suprema contiene un capítulo que regula el régimen de control y fiscalización y otro que regula el régimen financiero, ambos capítulos se encuentran dentro del Título V



el cual se denomina estructura y organización del Estado. En el capítulo de **regimen** financiero se regula lo relacionado a los principios de legalidad con respecto al tema de tributación y el principio de capacidad de pago, ambos principios son soporte fundamental al momento de crear un tributo.

En relación con la tributación la Constitución Política de la República de Guatemala regula en el Artículo 171 literal c “Corresponde al Congreso de la República de Guatemala. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.”

El Congreso de la República de Guatemala podrá crear leyes que regulen la tributación en Guatemala y de esta manera obtener ingresos, estos utilizados por el Estado para satisfacer las necesidades de la población, estas leyes tributarias deben de ser conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y los principios del derecho tributario.

El Artículo 183 literal r) establece. “Funciones del Presidente de la República de Guatemala. Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.”



El Presidente de la República de Guatemala emite un Acuerdo Gubernativo para poder exonerar de multas y recargos a los contribuyentes, en el acuerdo se establece el plazo que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria para realizar el pago del impuesto y exonerarse de la multa en el porcentaje determinado en el Acuerdo respectivo.

- **Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala**

El Código Tributario es una ley ordinaria, la cual se encuentra subordinada a la Constitución Política de la República de Guatemala. Esta ley rige las relaciones jurídico tributarias que se derivan por los tributos que establece el Estado, a excepción de los tributos establecidos por las aduanas y municipalidades, estos se regularán por leyes específicas.

El Código Tributario también regula quienes son los sujetos de la obligación tributaria, las infracciones que son sancionadas con cierre temporal y las multas que le corresponden a los contribuyentes por cometer infracciones a los deberes formales.



En el título IV capítulo V se regula el proceso administrativo que se debe de llevar a cabo para sancionar o realizar un ajuste en la tributación que realiza el contribuyente o responsable del pago de los impuestos establecidos en las leyes tributarias.

En el título V capítulo I se establece el Proceso Contencioso Administrativo, este recurso se interpone en contra de las resoluciones del recurso de revocatoria y de reposición, dictadas por la Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Publicas y se interpone ante la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. En el capítulo IV de este mismo título se encuentra regulado el procedimiento económico coactivo, el cual es un medio para cobrar los adeudos tributarios.

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

La Ley de Actualización Tributaria regula el Impuesto Sobre la Renta que se les impone a todas las personas individuales o jurídicas al producirse rentas. Las rentas se dividen en tres categorías: 1) rentas de las actividades lucrativas, 2) rentas de trabajo y 3) rentas de capital, ganancias y pérdida de capital.

Rentas de las actividades lucrativas: este impuesto lo pagan las personas individuales o jurídicas que se dedican a la producción, comercialización o distribución de bienes para su venta o a prestar servicios. El tipo impositivo en este régimen es del 25% trimestral.



Rentas de trabajo: son contribuyentes de este impuesto las personas individuales que obtengan una retribución o ingreso en dinero que provenga del trabajo realizado en una dependencia. El tipo impositivo es del 5% o 7 % anual, dependiendo de los ingresos que obtenga el contribuyente.

Rentas de capital, ganancias y pérdida de capital: esta categoría se divide en: 1) rentas del capital inmobiliario cuyo tipo impositivo es del 10% de los ingresos que se obtengan por arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles. 2) Rentas del capital mobiliario, el tipo impositivo de esta renta es del 10% de los ingresos de arrendamientos o subarrendamientos de bienes muebles. 3) Ganancias y pérdidas de capital cuyo tipo impositivo es del 5%. 4) Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares, el impuesto es del 10% que se aplica sobre el premio recibido.

**- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala**

Esta ley regula un impuesto único anual sobre el valor de los bienes inmuebles que se encuentran dentro del territorio guatemalteco.

El registro y avalúos de los bienes inmuebles le corresponde a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, la cual deberá de elaborar y mantener



actualizado el catastro y registro de esta clase de bienes que se encuentran en todo el país.

En el 2005 dicha Dirección modificó el Manual de Valuación Inmobiliaria, el cual contiene los procedimientos de valuación inmobiliaria en el área urbana y rural del país, con el objetivo de apoyar en la creación y mantenimiento de una base de datos para el registro fiscal en las municipalidades.

La ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles también regula la obligación que tiene el notario de dar aviso a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o a las municipalidades respectivas al autorizar un instrumento público que contenga un contrato de compraventa o traspaso de bienes inmuebles.

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

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) regula los actos y contratos que están afectos a este impuesto y quienes se encuentran exentos al pago del mismo. La institución que se encarga de la recaudación de este impuesto es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).



También hace mención al registro que tiene a su cargo la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto a los contribuyentes, lo cual lo realiza por medio del Número de Identificación Tributaria (NIT), el cual tiene como fin el control y fiscalización de este impuesto.

Además, regula lo relacionado con el Régimen de pequeño contribuyente, en el cual las personas individuales o jurídicas se pueden inscribir únicamente si el monto de venta de bienes o prestación de servicios no excede de Q150,000.00 en un año calendario.

Esta ley tiene su propio reglamento, el cual es el Acuerdo Gubernativo No. 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Este reglamento tiene por objeto normar lo relacionado al cobro administrativo de este impuesto y regular procedimientos para facilitar la recaudación y control del mismo.

**- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala**

Esta ley regula un impuesto anual sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, dicha ley establece una clasificación de los vehículos según sus tipos de usos y la forma en que se distribuye el dinero recaudado, el cual es un porcentaje para las



municipalidades como aporte constitucional para las mismas. Este aporte es utilizado para el mantenimiento, mejoramiento y construcción de calles y otro porcentaje es destinado para el departamento de tránsito, el cual es utilizado para el mantenimiento y adquisición de semáforos y señales de tránsito.

La inscripción, registro y control de vehículos son funciones del Registro Fiscal de Vehículos, el cual está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

Además, en esta ley se regula que la placa de circulación es la forma de identificación de un vehículo.

**- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos Decreto 37-97 del Congreso de la República de Guatemala**

Esta norma jurídica regula el impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, el cual se paga sobre los documentos que contiene actos o contratos que establece esta ley. Además, regula que los actos o contratos que están afectos al impuesto al valor agregado no pagan impuesto de timbres fiscales.



Esta ley establece que hay dos tipos impositivos, el primero que es del 3% sobre los actos o contratos que se encuentran regulados en el Artículo 2 de esta ley. El segundo tipo impositivo es una tarifa específica en cuando a los documentos regulados en el Artículo 5. Un ejemplo de las tarifas específicas se puede mencionar el impuesto de Q50.00 que se paga en un contrato de promesa de compraventa de inmuebles o el impuesto de Q50.00 que se paga en las patentes de empresas individuales.

Esta disposición regula la forma en que se puede pagar este impuesto, el cual se cubrirá por medio de timbres fiscales, por medio de máquinas estampadoras o en efectivo en las cajas fiscales o en cualquier banco autorizado.

En el caso en que un notario este inhabilitado la Superintendencia de Administración Tributaria no le podrá vender papel sellado especial para protocolos ni timbres fiscales.

Esta ley tiene su propio reglamento, el cual es el Acuerdo Gubernativo No. 4-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo. Este reglamento regula lo relacionado al procedimiento para adherir los timbres fiscales, la inutilización de los mismo, las formas de comprar papel sellado especial para protocolos y timbre fiscal.



- **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-  
98 del Congreso de la República de Guatemala**

Con la creación de esta ley se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual es una entidad estatal descentralizada, que tiene jurisdicción y competencia en todo el país. Esta institución tiene autonomía funcional, administrativa, financiera y personalidad jurídica propia.

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene la función de la administración de los tributos, la recaudación y fiscalización de estos, la administración del sistema aduanero y presentar las denuncias que procedan por las mercancías que se comercialicen sin la emisión de facturas.

Otras de las funciones más importantes de esta institución es la de controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas, promover las acciones judiciales necesaria para cobrarle a los contribuyentes los tributos que adeuden y sancionar a los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones tributarias de conformidad con el Código Tributario y las demás leyes tributarias.

Se regula la estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual está



conformada por el directorio, el tribunal administrativo tributario y aduanero, el superintendente y los intendentes. También establece las funciones que cada uno de los órganos que lo conforman.

Esta institución también se encuentra sujeta a control y auditoría, las cuales están a cargo de la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

Los recursos administrativos que se puede interponer en contra de las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, en materia tributaria, son los recursos de revocatoria, el ocurso, la enmienda y la nulidad. En caso de que no sean en materia tributaria únicamente se procede la interposición del recurso de revocatoria y recurso de reposición. En contra de las resoluciones dictadas por el Directorio procede el recurso de reposición y en contra de lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes procede el recurso de revocatoria.



## CAPÍTULO II



### 2. Tributos

En el capítulo anterior se realizó el desarrollo del derecho tributario, el cual nos ayudó para poder comprender de mejor manera todo lo relacionado con los tributos; ya que los mismos han sido parte fundamental para el sostenimiento del Estado, para que este pueda cumplir con las obligaciones que las leyes guatemaltecas regula.

En Guatemala la clasificación legal de los tributos se encuentra en el Código Tributario, el cual establece que las clases de tributos son: los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

“El objeto del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive), a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero con carácter excepcional; en algunos países, existen normas donde se encuentra reconocida la prestación en especie, en Guatemala no es así.”<sup>12</sup>

Los tributos son ingresos que percibe el Estado o las municipalidades según el caso de que sean impuestos, arbitrios o contribuciones. Estos ingresos son utilizados para

---

<sup>12</sup> Monterroso Velásquez, Gladys. **Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas**. Pág. 115



sufragar los gastos públicos a los cuales están obligado los sujetos pasivos de la relación tributaria.

## 2.1. Concepto

Para comprender que es un tributo iniciaremos con una definición legal, la cual se encuentra regulada en el Artículo 9 del Código Tributario el cual establece que: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

El Estado tiene la facultad jurídica para establecer los tributos, esto lo realiza a través del Congreso de la República de Guatemala, quien es el que tiene la potestad legislativa para poder crear las leyes tributarias por medio de un proceso establecido en la ley. El dinero que recaudan por los tributos que pagan los contribuyentes o responsables, es utilizado para satisfacer las necesidades de los habitantes del país y así cumplir con el deber de garantizarle a las personas: la vida, la libertad, la justicia, la seguridad y el desarrollo integral de cada ser humano.

Tributo es “Un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al



que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos."<sup>13</sup>

El tributo es una prestación en dinero que el Estado exige para obtener ingresos, los cuales son utilizados para sufragar el gasto público. En Guatemala la institución encargada de la recaudación y fiscalización de los tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria, quien tiene la función de administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria y procurar que se cumpla con el pago de tributos para reducir la evasión tributaria.

El pago de los tributos que realizan los contribuyentes dependen de los elementos del tributo, es decir, de la base impositiva, del tipo impositivo y del hecho que lo genera. Por lo que se manifiesta que el pago del tributo va a depender del precio del acto o contrato que genere el pago del impuesto, así como del porcentaje del impuesto que establece la ley, se debe de pagar.

## **2.2. Clasificación doctrinaria de los tributos**

“La clasificación doctrinaria es la propuesta por los estudiosos del derecho tributario, los tributos se dividen en:

---

<sup>13</sup> **Ibíd.** Pág. 116



- a) Impuestos
- b) Tasas
- c) Contribuciones Especiales
- d) Arbitrios<sup>14</sup>

**En esta clasificación nos podemos percatar de que se mencionan los tributos como algo general y de estos se derivan los impuestos.** Al hablar de tributos se habla de algo universal y los impuestos son algo particular. Desde aquí se puede comprender que estos dos términos no son sinónimos.

### **2.2.1. Impuesto**

Impuesto “Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajeno a toda actividad estatal relativa al obligado.”<sup>15</sup>

Los impuestos son tributos que el Estado exige, por la facultad que le otorga la Constitución Política de la República de Guatemala, el hecho imponible se genera por negocios, actos o hechos que la ley establece.

---

<sup>14</sup> **Ibíd.** Pág. 123

<sup>15</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 72



Los impuestos se dividen en impuestos directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos que el sujeto pasivo no los puede trasladar, estos se dividen en: impuestos reales y personales. Los impuestos reales son los que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, por ejemplo: el Impuesto Único Sobre Inmuebles, el pago de este impuesto depende del valor del bien inmueble. Los impuestos personales son los que toman en cuenta las condiciones económicas de los contribuyentes, por ejemplo: el pago del Impuesto Sobre la Renta, el pago de este impuesto depende de los ingresos que tenga el contribuyente.

Los impuestos indirectos son aquellos que el sujeto pasivo traslada a otro, comúnmente el pago de este impuesto lo realiza el consumidor final. Este impuesto se divide en: impuesto sobre actos e impuesto sobre el consumo. El impuesto sobre actos es el que se genera sobre actos o contratos que estén afectos al impuesto establecido en una ley tributaria. Por ejemplo, el Impuesto de Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolos.

Los impuestos sobre el consumo son los que se generan por productos o mercancías que son objeto de venta o por la prestación de servicios, el impuesto se incluye en el precio. Por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado implica que al precio de cada producto o servicio adquirido en el mercado hay que sumarle un 12% que es la cantidad que se va a pagar en concepto de impuesto.



### **2.2.2. Tasas**

Tasa es: “La prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos.”<sup>16</sup>

Tasas son los tributos que pagan las personas al Estado o a las municipalidades al utilizar un servicio público. Las tasas se pueden dividir en fijas y en variables. Las tasas fijas son aquellas cuyo monto del pago no varían, por ejemplo, el boleto de ornato. Las tasas variables son las que varían el monto ya que dependen de los criterios que se toman en cuenta para mediar los costos, por ejemplo, el pago por el servicio del agua potable o la luz eléctrica.

### **2.2.3. Contribuciones especiales**

Las contribuciones especiales son tributos que el sujeto pasivo paga por recibir un beneficio o por el aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o por mejorar servicios públicos de parte del Estado o de las municipalidades. Estos tributos tienen la característica de que se imponen solo a un territorio determinado.

---

<sup>16</sup> Monterroso Velásquez. **Op.Cit.** Pág. 144



Las contribuciones especiales se dividen en contribuciones por mejoras y contribuciones por seguridad social. Las primeras es por el beneficio que se deriva de obras públicas y las segundas son aquellas que persiguen un fin social.

Se define las contribuciones de mejoras como: “Al reparto que se hace, entre los beneficiarios de ciertas obras públicas para cubrir, proporcionalmente al beneficio obtenido, los gastos por las mismas ocasionados, cuando resultan insuficientes las aportaciones voluntarias.”<sup>17</sup>

Se pueden definir las contribuciones por mejoras como impuestos exigidos por el Estado o por municipalidades, a cambio de un beneficio que obtiene el ciudadano al momento en que el Estado o la municipalidad realiza una obra pública, por lo que el bien inmueble aumenta su valor a lo que se le llama plusvalía. Ejemplos de esta clase de tributo, es la pavimentación de calles, el alumbrado público, drenajes o las carreteras, al momento en que un bien inmueble este situado en un lugar donde se tengan todos estos beneficios gana más valor a comparación de no tenerlos.

---

<sup>17</sup> Osorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. Pág. 175



#### **2.2.4. Arbitrios**

Los arbitrios son los “Derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipalidades.”<sup>18</sup>

Los arbitrios son tributos que las municipalidades exigen a los habitantes de un municipio, los cuales son utilizados para realizar obras públicas. Los arbitrios son los ingresos que tienen las municipalidades además del porcentaje que le asigna el Organismo Ejecutivo por mandato legal, en el presupuesto general de ingresos. Un ejemplo que este tributo es el pago de boleto de ornato que se realiza anualmente.

#### **2.3. Clasificación legal de los tributos**

En Guatemala la clasificación de los tributos se encuentra en el Código de Tributario. Dicha ley regula los tributos en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

---

<sup>18</sup> **Ibíd.** Pág.63



### **2.3.1. Clasificación regulada en el Código Tributario**

El Código Tributario en su Artículo 10 establece: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

En México el Código Fiscal de la Federación en el Artículo 2 establece: “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.”

En base a la clasificación del Código Tributario, analizaremos las clases de tributos en particular.

#### **- Impuestos**

Los impuestos están regulados en el Artículo 11 del Código Tributario el cual establece: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Impuestos son los tributos que pagan los contribuyentes o responsables al Estado, cuya entidad encargada de la recaudación es la Superintendencia de Administración Tributaria.



El hecho generador es el acto o contrato que realiza una persona, del cual se deriva la obligación de pagar un tributo. Por ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado se genera por el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, por la primera venta o permuta de bienes inmuebles y por la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

El Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos se genera al realizar documentos que contengan contratos civiles y mercantiles, auténticas de firmas, actas de legalización notarial de firmas o documentos, entre otros actos o contratos que establece la ley.

#### **- Arbitrios**

Este tributo se encuentra regulado en el Artículo 12 del Código Tributario, el cual establece: "Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades."

Los arbitrios son los tributos que las personas pagan a las municipalidades, para el cumplimiento de sus funciones. Los arbitrios son impuestos que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio que presta la municipalidad. Por ejemplo, la limpieza de calles o de parques públicos. Este tributo es pagado a la municipalidad en cuya circunscripción se encuentre la residencia del sujeto activo.



El Artículo 100 literal e) del Código Municipal Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala establece: “Constituyen ingresos del municipio: el producto de los arbitrios, tasas administrativas y por servicios municipalidades.”

Las municipalidades por ser instituciones autónomas pueden disponer de los ingresos conforme a sus gastos, a menos que el Congreso de la República de Guatemala destine específicamente impuestos para efectuar un servicio, no se podrán destinar para otras obras.

#### - **Contribuciones especiales**

El Artículo 13 del Código Tributario establece: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

Las contribuciones especiales son los tributos que pagan las personas a las entidades por la utilización de obras públicas o por utilizar servicios de entidades que pertenezcan al Estado. Ejemplo de estos tributos son las contribuciones que pagan los trabajadores y los empleados al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.



## - **Contribuciones por mejoras**

El Artículo 13 segundo párrafo del Código Tributario regula: “Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.” Las contribuciones por mejoras son tributos que las personas pagan a las municipalidades, el cual es pagado para que la municipalidad realice una obra pública y que esta genere incremento al valor de los bienes inmuebles que se encuentren en el lugar. Un ejemplo de la contribución por mejoras es el impuesto que se paga a cambio del beneficio del alumbrado público o por las calles asfaltadas.

El Artículo 102 del Código Municipal regula: “Contribución por mejoras. Los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Concejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de mejoras.”

Las contribuciones especiales forman parte de los ingresos que tienen las municipalidades, solo que estos están destinados para realizar obras públicas, a diferencia del presupuesto que le otorga el Estado y las tasas que percibe.



## 2.4. Elementos del tributo

El Congreso de la República de Guatemala al crear leyes en materia tributaria que contengan tributos que deban de pagar los habitantes del país, deben de tomar en cuenta los elementos del tributo. Los elementos que conforman los tributos son: el hecho generador también conocido como hecho imponible, base imponible, tipo impositivo, período de imposición y los sujetos que conforman la obligación tributaria.

El estudio de estos elementos es de suma importancia para comprender los actos que debe de realizar una persona denominada contribuyente, lo cual da origen a una obligación tributaria, cada una de las leyes que regulen el pago de tributos debe de establecer la tarifa o porcentaje que se pagará, quienes son los sujetos que tienen el derecho de exigir el pago, quienes tienen la obligación de dicho pago y la forma en que este se debe de pagar.

### - Hecho generador o hecho imponible

El hecho generador se encuentra regulado en el Artículo 31 del Código Tributario el cual establece que: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”



El hecho generador o hecho imponible es el acto que se encuentra regulado en la ley tributaria, al momento de realizarlo se deriva la obligación del sujeto pasivo de realizar el pago del tributo.

El hecho imponible ocurre y produce efectos según el presupuesto legal, cuando se trate de hechos materiales produce efecto al momento de realizar todas las circunstancias que establezca la ley. Por ejemplo: la compraventa de un bien mueble, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el pago del impuesto se realiza al momento de emitir la factura, pero este se origina por la compraventa del bien mueble, es decir, que esta acción es el hecho que genera el pago del tributo.

Cuando se trate de actos o hechos que deben de ser perfeccionados en escritura pública, surten efectos al momento de realizar la escritura pública y compulsar el testimonio. Por ejemplo, la permuta de bienes inmuebles, este hecho genera el pago del impuesto al valor agregado el cual se paga al momento en que el notario realiza la escritura pública y compulsar el testimonio

Un ejemplo del hecho generador es la promesa de compraventa de inmuebles, ya que este contrato de promesa genera el pago de Q50.00 de impuesto de timbre fiscal y de papel sellado especial para protocolos.



## - **Base imponible**

La base imponible “Es aquella sobre lo que recae el impuesto. Esta base es determinada por el Estado a través de la presunción o determinación administrativa, o por declaración del contribuyente.”<sup>19</sup>

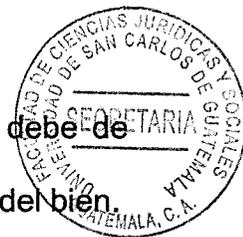
La base imponible es el monto sobre el cual se va a pagar el tributo. La base imponible varía según el valor del bien o servicio que genere el hecho imponible. Por ejemplo, al comprar un bien mueble se debe de pagar impuesto al valor agregado, este impuesto se paga dependiendo del valor del bien, si en este caso el valor es de cien quetzales esta es la base imponible sobre la cual se determina el pago del impuesto.

## - **Tipo impositivo**

El tipo impositivo es el porcentaje que se pagará del tributo según el acto. Este varía dependiendo de lo que establezca la ley que regule dicho hecho generador. Por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula que todos los actos o hechos que estén afectos a este impuesto deberán de pagar el 12% de impuesto sobre la base imponible. Es decir, que, al momento de realizar una compraventa de un bien inmueble, este hecho

---

<sup>19</sup> **Ibíd.** Pág. 134



genera el pago del impuesto al valor agregado y sobre el valor del bien se debe de calcular el monto que se pagará de impuesto, en este caso es el 12% del valor del bien.

#### - **Período de imposición**

El período de imposición es el plazo en el cual el contribuyente deberá de pagar el tributo, según el término que establezca la ley que lo regule. Un ejemplo, es el plazo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado para que el contribuyente que se encuentre inscrito al régimen de pequeño contribuyente pague el impuesto que corresponde por las ventas o prestaciones de servicios que haya realizado, el pago de este impuesto lo deberá de realizar el contribuyente dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada periodo mensual.

#### - **Sujetos**

Los sujetos son las personas que intervienen en la obligación tributaria, en la cual forman parte el sujeto activo y sujeto pasivo.

Este elemento de los tributos tiene definición legal, la cual se encuentra regulada en el Artículo 17 del Código Tributario en donde se establece que: "Sujeto activo de la Obliga-



ción tributaria, es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado cuando el tributo que pague el sujeto pasivo sean impuestos, cuando se refiere a arbitrios o contribuciones el sujeto activo son las municipalidades. El Estado será sujeto activo en el caso de que el contribuyente realice el pago de impuestos al valor agregado, impuestos sobre circulación de vehículos, entre otros. Las municipalidades serán sujeto activo cuando el pago de tributos sea referente a boleto de ornato, contribuciones por mejoras, entre otros tributos que le corresponden recaudar a las municipalidades.

El Artículo 18 del Código Tributario regula que: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

El sujeto pasivo es la persona individual o jurídica que está obligada a pagar los tributos. Los sujetos pasivos pueden ser contribuyentes o responsables. Los contribuyentes también denominados obligado por deuda propia, son las personas individuales que se obliguen por realizar el hecho que genere el pago del tributo.

Los responsables son las personas que no tienen carácter de contribuyentes, pero la ley les regula las obligaciones que tienen. Los responsables se dividen en responsables solidarios, responsables por representación y agentes de retención o de percepción.



Los responsables solidarios son las personas que adquieren bienes o derechos por medio de donaciones o legados, las personas individuales o jurídicas que obtengan empresas que se estén fusionando o absorbiendo. Estas personas son responsables solidariamente con los propietarios anteriores de los bienes o derechos que estén adquiriendo.

Los responsables por representación son las personas que por ley están obligadas a pagar el tributo en calidad de representantes, sin que sea afectado el patrimonio propio, por ejemplo, los padres o tutores de menores obligados o los representantes de personas en estado de interdicción.

El Artículo 28 segundo párrafo del Código Tributario establece: “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.

Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.”

Los agentes de retención son los que están obligados a retener el tributo o parte de este



al momento de pagarle al vendedor de un bien. Por ejemplo, el Artículo 2 del Decreto número 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria establece: "En las compras de bienes y adquisiciones de servicios que realicen los Organismos del Estado... 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."

Es decir, que el Estado es un agente de retención y al momento en que realice una compra deberá de pagar impuesto al valor agregado, pero únicamente paga el 75% del 12% que le corresponde y deberá de retener el 25%, para luego pagarlo en la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del plazo que establece la ley. De igual manera la ley mencionada anteriormente regula otras personas jurídicas que son agentes de retención y los montos que deben de retener del impuesto.

Los agentes de percepción son las personas individuales o jurídicas que la ley regula que están obligadas a percibir el impuesto y declararlo después a la Superintendencia de Administración Tributaria. Un ejemplo de los agentes de percepción son los distribuidores de combustible, quienes están facultados para actuar como agentes de percepción del impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.

Como ya definimos cada uno de los elementos del tributo, ahora daremos un ejemplo en donde se señalará cada uno de los elementos para comprender de una mejor manera estos conceptos. Por ejemplo: una persona realiza la compra de un bien inmueble, la cual es la primera compraventa, el bien tiene el valor de cien mil quetzales (Q100,000.00),



este bien paga el Impuesto de Valor Agregado (IVA) ya que el Artículo 3 inciso 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que este impuesto es generado por la primera venta o permuta de bienes inmuebles, paga el 12%.

En el caso anterior el hecho generador es la primera venta del bien inmueble, la base imponible es el valor del inmueble el cual es sobre los cien mil quetzales (Q100,000.00), el tipo impositivo es del 12%, el período de imposición es al momento de realizar la escritura pública y se compulsa el testimonio de esta, es donde se realiza el pago y se menciona la forma en la cual se efectúa, la cual puede ser por medio de timbres fiscales o por medio de formulario. Los sujetos que intervienen en este caso son el Estado quien actúa como sujeto activo y es el que recibe el pago del impuesto por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria y el comprador es el sujeto pasivo quien es la persona que realiza el pago del impuesto.

## **2.5. Tributos que se recaudan en Guatemala, su forma de pago y tipo impositivo**

Como nos podemos percatar con anterioridad siempre ha existido la tributación en Guatemala, los tributos recaudados son utilizados por el Estado o las municipalidades del país para cumplir con sus obligaciones. Cada uno de estos tributos debe de estar regulado en una ley para que se pueda cumplir con el principio de legalidad. Estos tributos son exigidos por la Superintendencia de Administración Tributaria y distribuidos a las distintas instituciones estatales para que cumplan con sus funciones.



En Guatemala algunos tributos recaudados por la Superintendencia de Administración Tributaria son: el impuesto al valor agregado, impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, impuesto sobre renta de actividades lucrativas, impuesto sobre renta del trabajo en relación de dependencia, impuesto sobre rentas de capital, ganancias de capital y pérdidas de capital, entre otros. Uno de los tributos recaudados por las municipalidades es el arbitrio denominado boleto de ornato y el impuesto único sobre inmuebles.

A continuación, se mencionarán algunos de los impuestos que están contenidos en las leyes tributarias guatemaltecas, así como el hecho que los genera, el tipo impositivo y la forma que la ley establece en que se debe de pagar.

#### - **Impuesto al valor agregado**

Para dar inicio al apartado de los impuestos que se pagan en el país, vamos a comenzar con el impuesto al valor agregado (IVA), el cual es el impuesto que toda la población paga, ya que este va incluido en todos los productos que una persona compra, pero además hay más hechos que generan este tributo, lo cual se hará mención a continuación.

Este impuesto está regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Artículo 3 de esta ley establece: "Del hecho generador. El impuesto es generado por:



1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socio, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso personal o de su familia.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
8. Primera venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
10. La aportación de bienes inmuebles a sociedades.”

Este impuesto es de carácter indirecto, ya que el pago lo realiza el consumidor final. Por ejemplo: cuando una persona realiza la compra de un bien mueble, el comprador es quien realiza el pago del impuesto que muchas veces se encuentra ya incluido en el precio del



producto. Estos hechos generan el pago del impuesto cuyo tipo impositivo es del 12% sobre el valor del bien que genera el impuesto. El pago del impuesto se realiza en caso de que se genere por la venta, permuta de bienes muebles o por la prestación de servicios, en el momento en que se emita la factura. En caso de que el bien sea inmueble se realiza el pago del impuesto al momento de que se compulse el testimonio de venta del bien.

**- Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos**

Este impuesto está regulado en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Esta norma jurídica regula dos tarifas para el pago del tributo, la primera que es del 3% y la segunda que son tarifas específicas dependiendo a los documentos que realicen los contribuyentes.

La primera tarifa de este impuesto se encuentra regulada en el Artículo 2 de la ley del impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos el cual establece: “De los documentos afectos. Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes:

1. Los contratos civiles y mercantiles.



2. Los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados.
3. Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero,
4. Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras.
5. Los comprobantes por pago de premios de loterías, rifas y sorteos practicados por entidades privadas y públicas.
6. Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios.
7. Los documentos que acreditan comisiones que pague el Estado por recaudación de impuestos.
8. Derogado
9. La segunda y subsiguiente ventas o permutas de bienes inmuebles.”

Entre los hechos que generan este impuesto son los contratos civiles, pero existen excepciones a estos contratos como lo son la primera venta y permuta de bienes inmuebles, la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, ya que estos contratos son hechos que generan el pago del impuesto al valor agregado.



En los contratos administrativos el pago se realiza en efectivo en la dirección o administración fiscal. En los documentos que contengan actos o contratos el impuesto se paga por medio de timbres fiscales o en efectivo en las cajas fiscales o en el banco dentro del territorio nacional.

El tipo impositivo de dicho impuesto es del 3% por el valor de los actos o contratos que generan el impuesto. El pago se efectúa en el momento de que se compulse el testimonio de las escrituras públicas. En el caso de que el documento se haya otorgado en el extranjero, al momento en que se protocoliza.

Por ejemplo: cuando una persona realiza una segunda permuta de un bien inmueble, por ser un bien inmueble se debe de realizar en escritura pública e inscribirlo en el Registro de la Propiedad, el pago del impuesto se realiza sobre el precio que se estima y se puede pagar por medio de timbres fiscales o en efectivo en un banco autorizado, en el caso de que se realice por medio de timbres fiscales se deben de pagar en el testimonio y se debe de hacer mención de cuantos timbres se adhieren, el valor de cada uno y si se realiza el pago en efectivo en un banco se debe de hacer mención en el testimonio de que se realizó de esta manera. El pago es obligatorio realizarlo en efectivo cuando el pago del impuesto sea mayor a tres mil unos quetzales (3,001.00)



Las tarifas específicas que establece la ley mencionada anteriormente se encuentra regulada en el Artículo 5 y 6 de esta norma legal. Entre estas tarifas específicas podemos mencionar la más utilizada por los notarios, que son las hojas de papel sellado especial para protocolos cuya tarifa es de diez quetzales (Q10.00) por cada hoja.

**- Impuesto único sobre inmuebles**

El impuesto único sobre inmuebles recae sobre bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, el pago de este impuesto lo realizan los propietarios o poseedoras del inmueble.

El tipo impositivo depende del valor del inmueble, el Artículo 11 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles establece: “Tasas al valor. Para la determinación del impuesto anual sobre inmuebles, se establecen las escalas y tasas siguientes:

Hasta Q2000.00 del valor inscrito está exento de impuesto.

De Q2000.01 a Q20000.00 el impuesto es 2 por millar.

De Q20000.01 a Q70000.00 el impuesto es 6 por millar.

De Q70000.01 en adelante el impuesto es 9 por millar.”



El pago de este impuesto se realiza a cada trimestre, el cual se efectúa en las municipalidades. En caso de que el sujeto pasivo no realizará el pago del impuesto, se le impone una multa del 20% sobre el monto de la deuda. El derecho de las municipalidades para exigir este tributo prescribe en cuatro años.

**- Impuesto sobre la renta de actividades lucrativas**

El impuesto de renta de actividades lucrativas se encuentra regulado en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012. Este tributo se genera al momento que personas individuales o jurídicas realizan actividades de producción, comercialización o distribución de bienes para la venta o para prestar servicios.

Este impuesto se divide en dos regímenes, el primero es sobre utilidades de actividades lucrativas cuyo tipo impositivo es del 25%, el pago se realiza trimestralmente. El segundo es el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas el tipo impositivo depende de los ingresos que perciba el contribuyente, en caso de que los ingresos sean hasta Q30000.00 el tipo impositivo es del 5%, cuando los ingresos sean de Q30000.01 en adelante el impuesto es del 7% sobre el excedente de Q30000.00.



El pago de este impuesto lo efectúa el contribuyente cada mes y la forma de liquidarlo es por medio de retenciones que efectúen quienes realicen el pago por la adquisición de bienes o servicios, también se puede efectuar directamente a la Administración Tributaria.

- **Impuesto sobre renta del trabajo en relación de dependencia**

Este impuesto se encuentra regulado del Artículo 68 al 81 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y se genera al obtener una retribución o ingreso en dinero, que provenga del trabajo prestado en relación de dependencia. El tipo impositivo depende de la retribución que se obtiene, cuando el ingreso es hasta Q300,000.00 anuales el tipo impositivo es 5%, cuando sobrepasa este monto se paga el 7% sobre el excedente de Q300,000.00.

El pago del impuesto se realiza cada año, el cual lo realizan los patronos de los trabajadores, por ser agentes de retención de impuestos y estos trasladan el pago a la Administración Tributaria.

- **Impuesto sobre rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital**

Este impuesto también se encuentra regulado en la Ley de Actualización Tributaria del Artículo 83 al 96, el cual es generado por las rentas de capital, ganancias y pérdidas de



capital que provengan de bienes o derechos. En caso de que sean rentas del mobiliario o inmobiliario, el tipo impositivo es del 10% sobre el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Por las ganancias y pérdidas de capital el impuesto es del 5%, en las rentas provenientes de loterías, rifas o sorteos el tipo impositivo es del 10% sobre el premio que obtenga la persona. El pago se puede efectuar por medio de agentes retenedores de impuestos o en efectivo ante la Administración Tributaria.

**- Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos**

Este impuesto se regula en la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, el cual se genera por la circulación de los vehículos dentro del territorio nacional. El pago se realiza cada año dentro del periodo del uno de enero al treinta y uno de julio, se efectúa ante las cajas de la administración tributaria y en los bancos del sistema. La Superintendencia de Administración Tributaria usa como base imponible para calcular el impuesto el valor de los vehículos según la tabla de valores que elabora cada año el Ministerio de Finanzas Públicas, esta tabla la realiza con los precios que le proporcionan los importadores, fabricantes y distribuidores de vehículos.

En caso de vehículos particulares el tipo impositivo depende del modelo del vehículo, cuando es del año en curso el tipo impositivo es del 2%, de un año a dos es del 1.8%, el tipo impositivo más bajo es del 0.2% que se aplica cuando el modelo del vehículo es de



nueve años un día y a más. El impuesto no podrá ser menor a Q220.00. Para los vehículos de transporte urbano o escolar la ley establece el impuesto de Q400.00 cuando la capacidad de pasajeros no exceda de treinta, en caso de que sobre pase el impuesto es de Q560.00

Estos son los impuestos más conocidos por la población guatemalteca, ya que hay tributos que uno paga todos los días como lo es el pago del impuesto al valor agregado. Este impuesto lo pagamos por cualquier producto desde un dulce que compramos en una tienda hasta los bienes con mayor costo como un terreno cuando es la primera compraventa, en el caso de que sea la segunda compraventa o subsiguiente el comprador ya no paga impuesto al valor agregado, sino que realiza el pago de impuesto de timbre fiscal.

En Guatemala hay otros impuestos que se encuentran reguladas en las leyes tributarias como el impuesto específico a la distribución de cemento y el impuesto a la distribución de bebidas alcohólicas, pero en este apartado únicamente se desarrollaron los tributos más conocidos y que tienen mayor relevancia en la recaudación tributaria que realiza el Estado. Cada tributo tiene distinta forma de pago y tipo impositivo, estos deben de estar regulados con anterioridad en una ley, para que se cumpla con el principio de legalidad, en caso contrario las personas no están obligadas al pago. Todas las leyes que regulen el pago de tributos deben de basarse en lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala y los principios del derecho tributario.

## CAPÍTULO III



### 3. Comercio electrónico

El desarrollo del tema del comercio electrónico nos concierne ya que el tema principal son las transacciones comerciales que se realizan por este medio y las incidencias jurídico tributarias que se tienen al momento en que un contribuyente no emite factura al realizar una venta por este medio, dentro del territorio guatemalteco.

“Una transacción de comercio electrónico podría ser, más o menos, así:

- El cliente se dirige a nuestro sitio web para consultar nuestro catálogo de productos o de servicios, dependiendo de la actividad de nuestra empresa.
- Una vez que ha visto el catálogo, decide adquirir uno de los productos. Para ello, lo selecciona e indica su deseo de comprarlo.
- El cliente paga el producto a través de un medio de pago electrónico.
- Le confirmamos el pago y el posible plazo de entrega.
- Enviamos el producto por algún tipo de empresa de mensajería.
- El cliente recibe el producto en su casa.”<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Seoane Balado, Eloy. <https://n9.cl/4vghq>. **La nueva era del comercio: El comercio Electrónico** (Consultado: 6 de mayo de 2020)



Hay diversas formas de realizar compras por medios electrónicos, los cuales pueden ser por medio de páginas web o por la plataforma de *Facebook Marketplace*, en donde varias empresas nacionales tienen su página, por lo que los compradores pueden ver el producto, el precio y comprarlo por este medio, el pago lo pueden realizar por medio de tarjeta de débito, de crédito o en efectivo al recibir el producto. También existe comercio electrónico cuando se realizan operaciones comerciales de suministro o intercambio de bienes o servicios, operaciones financieras, operaciones de representación o mandato comerciales, mientras se utilicen comunicaciones electrónicas.

### **3.1. Antecedentes**

Antes de iniciar con los antecedentes del comercio electrónico, debemos de hacer una breve síntesis de la historia del internet, ya que gracias al internet las personas pudieron crear nuevas formas para comercializar y crear páginas web para lograrlo.

En 1962 se creó la red global que conectaba varias computadoras a la cual se le denominó Arpanet, esta desapareció en 1990. En 1991 crearon la Word Wide Web es un sitio web compuesto por varias páginas webs. En el 2015 el internet alcanzó un gran avance, ya que la tercera parte de la población en todo el mundo utilizaba internet.



“La paradoja del Comercio Electrónico se produjo con el extraordinario aumento del número de usuarios con conexión a Internet. Este insólito crecimiento consiguió alcanzar más de 500 millones de usuarios en menos de cinco años, siendo mucho más rápido que el de otros medios globales como la televisión o la radio, que habían necesitado más de una década. Este rápido crecimiento produjo una gran inquietud y expectación en los mercados. Por extensión, los analistas preveían un crecimiento similar en las transacciones de negocios realizadas a través de estos mercados emergentes y, por tanto, un gran movimiento de recursos económicos.”<sup>21</sup>

Con este gran desarrollo del internet, las personas fueron creando páginas web para poder realizar transacciones comerciales, una de las grandes empresas que conocemos en la actualidad es Amazon, la que fue fundada en 1994, esta es una compañía estadounidense que se dedica al comercio electrónico y fue una de las muy pocas que sobrevivieron a pesar de la crisis económica que surgió a finales de los años noventa. También podemos mencionar a eBay, esta es una empresa estadounidense que se dedica a realizar subastas por medio del internet y al comercio electrónico, fue fundada en 1995.

En el 2004 fue creada una plataforma denominada Facebook la cual ofrece servicios de redes sociales, además de ser una página que utilizan las personas para estar

---

<sup>21</sup>García del Poyo, Rafael, Juan Gil Rabadán, Ignacio Somalo y Juan Antonio Merino. <https://n9.cl/w61sz> El Libro del Comercio Electrónico. (Consultado el 9 de mayo de 2020)



comunicadas con otras. En 2016 Facebook lanzó una nueva plataforma denominada Facebook Marketplace la cual es utilizada por los usuarios para poder realizar compra y venta de productos.

En Guatemala encontramos páginas que se dedican al comercio electrónico, podemos mencionar la página tuugo.com la cual es una página electrónica en donde se puede contactar a distintas empresas dentro del país, para poder realizar compras de manera electrónica. PortaldelComercio.com es una página web que anuncia a diversas empresas y personas individuales que ofrecen productos de manera electrónica, los cuales pueden ser enviados al domicilio del comprador y este puede efectuar el pago por medio de tarjeta de débito o crédito. También existen aplicaciones que en la actualidad son muy utilizadas por los compradores, una de estas es la aplicación de Glovo, en donde una persona puede solicitar un producto, pagarlo por medio de tarjeta de débito o crédito y luego recibe en su domicilio el pedido.

### **3.2. Concepto**

El comercio electrónico es "El intercambio electrónico de datos e informaciones correspondientes a una transacción con contenido económico."<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Illescas, Rafael. **Derecho del Comercio Electrónico**. Pág. 477



El comercio electrónico es una forma de realizar compraventas por medio del internet, estas pueden ser en una página web de una empresa que venda por este medio o por medio de redes sociales como Facebook.

El comercio electrónico también se define como: “Todo tipo de transacciones comerciales que se realizan en forma electrónica y remota donde participan generalmente el proveedor del servicio de internet, el vendedor y comprador.”<sup>23</sup>

En la actualidad las personas que tienen acceso a internet realizan las compras a través de este medio, por la facilidad de encontrar el producto que buscan y pueden comparar precios con otras empresas que venden la misma mercadería.

En Guatemala incluso hay una norma jurídica que regula una definición relacionada con el comercio electrónico, la cual se encuentra regulada en el Artículo 2 de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto número 47-2008 donde se establece que el: “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. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las operaciones siguientes: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios;

---

<sup>23</sup> Mendoza, Edgar. **Fascículos sobre Derecho Tributario**. Pág. 25



todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, incluyendo el factoraje y el arrendamiento de bienes 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.”

Hoy en día esta forma de comercializar es una de las más utilizadas en el país, ya que las personas no necesitan trasladarse de un lugar a otro para realizar una compra. Desde inicios del año 2020, cuando inicio la pandemia por el Covid-19, las personas difícilmente salían de sus hogares para realizar compras, esto causó un incremento en las compras en línea y varias empresas que tenían únicamente tiendas físicas comenzaron a crear páginas web de sus tiendas, realizando un catálogo de los productos o servicios que ofrecían, para competir con las demás empresas y tener un incremento en sus ventas.

### **3.3. Clasificación del comercio electrónico**

El comercio electrónico tiene dos clasificaciones, según los sujetos que intervienen en las transacciones comerciales electrónicas y según la forma de entrega del producto. Los sujetos que pueden intervenir en una transacción comercial electrónica pueden ser



consumidores, empresas, empleados de empresas e incluso en algunos países puede intervenir el gobierno.

En Guatemala lo más común es una relación comercial entre empresa y consumidores, sin importar la forma en que realicen la compraventa, ya sea por medio de una página web o por la plataforma de *Facebook Marketplace*.

### 3.3.1. Según los sujetos que intervienen

“Las primeras ofertas de Comercio Electrónico se dirigían a consumidores o compradores finales en lugar de empresas, puesto que la mayor base inicial de usuarios de Internet eran los consumidores con ordenadores en sus hogares. Más adelante, al ver las dificultades para que los particulares ofrecieran por Internet su número de tarjeta y confiaran en este nuevo medio, se extendió el uso de Internet entre las empresas y se generó un mayor entusiasmo en torno a los Mercados Electrónicos de transacciones entre empresas.”<sup>24</sup>

Al realizar una transacción comercial electrónica pueden intervenir varios sujetos, entre los cuales podemos mencionar a los más usuales que son los consumidores, luego

---

<sup>24</sup>García del Poyo. **Op. Cit.** Pág.320



encontramos a las empresas, a empleados de las empresas y al gobierno.

Dependiendo de los sujetos que intervengan en la compraventa que se esté realizando, es como se le denominará a la transacción comercial electrónica, la cuales pueden ser *business to customer*, *business to business*, *consumer to consumer*, entre otras.

**- *Business to customer***

Esta forma de realizar comercio electrónico es de empresa a consumidor, es la más común en la actualidad. Consiste en las compras que realizan las personas a través de medios electrónicos a empresas que actúan como tiendas virtuales. Las personas pueden realizar sus compras con mayor facilidad, sin tener que trasladarse a una empresa, supermercado o tienda física para realizar la compra.

**- *Business to business***

“Se refiere al comercio electrónico entre empresas. Abarca, tanto el comercio electrónico de bienes o servicios, como las transacciones de información relacionada con procesos comerciales entre empresas, lo que hemos llamado *e-businesses*. Es una evolución de los



procesos de intercambio electrónico de datos, ya existentes antes de la generalización en el empleo de Internet como plataforma para realizar negocios.”<sup>25</sup>

Es la forma de comercializar entre empresas, es decir una empresa adquiere productos de otra. Un ejemplo que esta forma de comercio electrónico es al momento en que un distribuidor compra productos a un fabricante y esta transacción se realiza por medios electrónicos. También un comerciante minorista puede adquirir productos a un comerciante mayorista por este medio.

#### **- Consumer to consumer**

Este tipo de comercio electrónico es el que realizan los clientes o consumidores entre sí. Una persona puede vender un producto a otra por medios electrónicos. Una característica de los sujetos que actúan en esta forma de comercializar es que el vendedor y el comprador no son empresas.

La mayoría de las veces los productos que están negociando son usados y a un mejor precio, las personas también pueden subastar estos productos, fijando un precio mínimo y se le vende a la persona que ofrezca más dinero.

---

<sup>25</sup> Seoane Balado, Eloy. **Op.Cit.** Pág. 4



**- *Business to employees***

Esta forma de comercio electrónico es de empresa a empleados, una empresa puede ofrecer productos a sus empleados por medios electrónico, en algunos casos les dan descuentos u ofertas a los empleados que adquieran productos de la empresa en donde trabajan. Es una manera de comercializar internamente, una ventaja que tiene la empresa es que los empleados no realizan las compras en otros establecimientos y los empleados que adquieren los productos tienen la ventaja de obtener mejores precios.

**- *Government to customer***

Esta manera consiste en las transacciones electrónicas que realiza el gobierno con los consumidores. Por ejemplo: cuando el Estado realiza la compra de un bien a un particular, se debe de cumplir con un procedimiento establecido dependiendo del valor del bien, estos procedimientos se encuentran regulados en la Ley de Contrataciones del Estado. Esta ley tiene como objeto regular las compras, ventas, contrataciones o cualquier modalidad de adquisición que realice el Estado o algunas de sus instituciones públicas.

También las personas particulares pueden realizar transacciones electrónicas con el Estado. Un ejemplo de estos es al realizar la declaración de impuestos por medios



electrónicos o el pago de multas. En Guatemala el impuesto que se paga de esta manera es el impuesto de circulación de vehículos, en donde la persona genera la boleta de pago por medio electrónico y de esta misma manera puede realizar el pago, a través de tarjeta de débito o crédito.

### **3.3.2. Según la forma de entrega del producto**

El vendedor al realizar la venta de mercaderías puede entregarlas de manera directa o indirecta, esto depende del producto que entrega, si se debe de entregar de manera física o se puede entregar de manera electrónica.

#### **- Comercio electrónico directo**

El comercio electrónico directo consiste en que el comprador realiza la transacción comercial a través de un medio electrónico y la empresa entrega la mercancía de la misma forma. Un ejemplo de esto es al comprar un programa para computadora, la persona realiza la compra por medio electrónico y el pago lo realiza de la misma forma al pagar con tarjeta de crédito o débito.



## - Comercio electrónico indirecto

Esta forma de comercio electrónico se basa en que el comprador realiza la compra de forma electrónica, pero la empresa realiza la entrega de forma física, por tratarse de una mercadería que no se puede entregar de manera virtual. Por ejemplo, al realizar la compra de un libro o electrodomésticos, el comprador puede realizar el pago con tarjeta de crédito, débito o en efectivo al recibir el producto.

### **3.4. Ventajas y desventajas del comercio electrónico**

El comercio electrónico es una actividad económica, por medio de la cual las personas que tienen acceso a internet pueden negociar la compraventa de productos a empresas o personas individuales que ofrezcan sus mercancías en páginas web o redes sociales. Esta manera de comercializar cada vez es más utilizada por las personas, pero al igual que en el comercio tradicional, en el comercio electrónico tiene varias ventajas y desventajas para el comprador.

#### **3.4.1. Ventajas del comercio electrónico**

Dentro del comercio electrónico los compradores tienen varias ventajas entre las cuales podemos mencionar:



1. La facilidad de adquirir el producto.
2. El ahorro de tiempo para comprar un producto, el comprador no debe acudir a un establecimiento físico para realizar la compra.
3. Adquirir productos a mejor precio, el comprador puede comparar precios con otras empresas que realicen ventas electrónicas.
4. Se puede realizar la compra de productos en otro departamento o país, sin necesidad de viajar.
5. La variedad de productos que se pueden comprar con más facilidad.

#### **3.4.2. Desventajas del comercio electrónico**

Así como el comercio electrónico tiene ventajas en la actualidad, los compradores pueden tener desventajas al adquirir un producto de manera electrónica, entre las desventajas podemos mencionar:

1. Adquirir un producto dañado o que no funcione, muchas veces los compradores pueden tener esta desventaja al adquirir un producto a través de medios electrónicos y realizar el pago de esta misma forma, sin revisar el producto cuando se lo entregan.
2. El cobro de envío muchas veces es de costo alto, las empresas cobran por el envío dependiendo de la distancia para entregar el producto.



3. Las empresas puede incurrir en estafa al cobrar por un producto y no enviárselo al comprador o enviarle uno diferente al que solicitaron, sin realizar cambios después de recibida la mercadería.

4. Algunas empresas no emiten factura al momento en que envían la mercadería al domicilio del comprador.

5. El tiempo que se tardan para entregar un producto a veces es exagerado, dependiendo de la distancia y de la disponibilidad de tiempo que tenga el vendedor.

### **3.5. Diferencia del comercio electrónico con el comercio tradicional**

En el comercio electrónico las personas realizan la compra a través de medios electrónicos, lo que les ahorra tiempo por no acudir a un establecimiento. En el comercio tradicional las personas acuden a una empresa o establecimiento para adquirir el producto que desean.

Muchas veces las personas cuando realizan la compra mediante medios electrónicos no pueden verificar el estado del producto, que no esté dañado o que funcione correctamente, en cambio en el comercio tradicional el comprador puede comprobar que la mercadería se encuentre en correcto estado.



En el comercio electrónico el comprador puede adquirir productos que se encuentren fuera de la circunscripción territorial en donde habita. Por ejemplo, productos que venden en otro departamento o en otro país sin necesidad de viajar. En el comercio tradicional las personas tienen que desplazarse de un lugar a otro para adquirir un producto.

En el comercio electrónico las personas pueden realizar una comparación de los precios de productos con mayor facilidad, solo debe de solicitar el precio en diferentes páginas web o verificar sus catálogos de productos y precios. En el comercio tradicional el comprador debe de acudir a varios establecimientos, para poder realizar una comparación de precios y calidad.

### **3.6. Legislación vigente que regula el comercio electrónico.**

En Guatemala la ley que regula todo lo concerniente al comercio electrónico es la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto número 47-2008 la cual se crea por la necesidad de facilitar el comercio electrónico internacional, esta ley se aplica a todas las transacciones o actos jurídicos que se realicen por medios electrónicos dentro de territorio nacional o internacional. La validez de las firmas electrónicas se aplica a todos los contratos o actos jurídicos que se realicen dentro del territorio nacional o internacional, por lo que al realizar una transacción comercial electrónica dentro del territorio nacional se puede utilizar la firma electrónica y el documento que la contiene tiene validez legal.



### 3.7. Factura electrónica

La factura electrónica es regulada en el acuerdo directorio número 24-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual establece el régimen optativo factura electrónica para la autorización, emisión, transmisión, conservación, almacenamiento y control de facturas y notas de crédito y débito por medios electrónicos y el resguardo electrónico de copias de facturas, notas de crédito y débito emitidas en papel también denominado factura electrónica FACE.

El anterior acuerdo del directorio regula en el Artículo 3 literal a: “Factura electrónica. Es una modalidad de comprobante de pago, en la que no se emplea el papel como soporte para demostrar su autenticidad. Por eso, la factura electrónica es un archivo electrónico que recoge la información relativa a una transacción comercial y sus obligaciones de pago y de liquidación de impuestos y cumple otros requisitos que definen las leyes de Guatemala.”

La factura electrónica puede ser utilizada por los comerciantes al realizar una transacción comercial de manera electrónica, algunos comerciantes utilizan esta factura, aunque realicen la venta de manera tradicional, esto lo hacen para el ahorro del papel que utilizan en las facturas.



El acuerdo 13-2018 del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, regula el implemento del régimen de factura electrónica en línea también denominado FEL, el cual se utiliza para la emisión de facturas, notas de débito y de crédito que se envían por medios electrónicos, estos se denominan documentos tributarios electrónicos, este acuerdo directorio deroga el acuerdo directorio 24-2007.

La diferencia entre la factura FACE y la factura FEL, es que la segunda contiene un certificador que transmite la información a los documentos, los cuales son transmitidos de forma inmediata, esto hace que la emisión de factura sea más rápida, la factura FACE enviaba la información a SAT y luego se emitía la factura lo que muchas veces ocasionaba que se tardara la emisión de la factura.

En el 2019 se emitió el Acuerdo Gubernativo No. 222-2019, el cual contiene reformas al Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En el Artículo 7 de dicho Acuerdo Gubernativo se establece: "Registro de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado en Régimen FEL. A partir del 1 de julio de 2021, el régimen FEL será el único medio que la Administración Tributaria autorizará para la emisión de documentos tributarios, a las personas que se inscriben por primera vez, para realizar una actividad económica."



En la actualidad la factura electrónica es más utilizada, ya que la Superintendencia de Administración Tributaria estableció que todos los contribuyentes adoptaran por esta forma de tributar; aunque a partir del 1 de julio del 2021 los comerciantes que se inscribieron en la Superintendencia de Administración Tributaria los autorizaron para que emitieran facturas electrónicas y no realizaran facturas en soporte de papel.

En el 2021 la Superintendencia de Administración Tributaria emitió la Resolución de Superintendencia Número 1240-2021 en la cual en el Artículo 1 estableció: "Incorporar al Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL- a las personas individuales y jurídicas que se encuentren reguladas en el Régimen General del Impuesto al Valor Agregado conforme el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Ley del Impuesto al Valor Agregado, quienes deberán iniciar con la emisión de sus Documentos Tributarios Electrónicos (DTE) a más tardar el 01 de julio de 2022, debiendo para el efecto aplicar las disposiciones establecidas en el Acuerdo número 13-2018 del Directorio de esta Superintendencia.

Vencido el plazo indicado, las autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y las autorizaciones para emitir facturas u otros documentos con NIT y nombre del receptor en blanco, quedarán sin efecto, constituyendo el Régimen FEL el único medio para la emisión de los documentos tributarios que se encuentren disponibles dentro del mismo."



A partir del 2022 todos los contribuyentes están obligados a emitir factura electrónica, pero para esto tienen que cumplir con ciertos requisitos, como estar inscrito en el Registro Tributario Unificado (RTU) y contar con los medios electrónicos que estableció la Superintendencia de Administración Tributaria, para realizar la emisión de facturas electrónicas de una manera más adecuada.



## CAPITULO IV



### **4. Incidencias jurídico tributarias ante la omisión de facturación derivada de transacciones comerciales electrónicas**

Al avanzar la tecnología se desarrollan nuevas maneras para comercializar mercaderías, en la actualidad una forma rápida para realizar compraventas es por medios electrónicos, como lo son las páginas web, lo que se le conoce como transacciones comerciales electrónicas.

En Guatemala cada día más personas realizan transacciones de esta manera, hay varias páginas webs que realizan ventas electrónicas dentro del territorio guatemalteco o utilizan la plataforma de Marketplace de Facebook para ofrecer los productos, los compradores pueden adquirir sus productos de esta manera sin necesidad de transportarse a una tienda física, cumpliendo con las condiciones que establecen los vendedores, estas pueden ser la forma de pago o el lugar de entrega del producto.

“La gremial de Comercio Electrónico de la Cámara de Comercio de Guatemala presentó el primer estudio que mide este mercado en Guatemala, y reveló que los usuarios compran al año US\$ 82 millones en comercio electrónico local.”<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Gándara, Natiana. Prensa Libre. <https://n9.cl/n6who> **Guatemaltecos compran US\$82 millones al año en comercio electrónico local** (Consultado: 02 de enero de 2020)



Con el dato presentado anteriormente nos podemos percatar que en Guatemala el comercio electrónico tiene mucha influencia entre los habitantes que realizan compras por estos medios y surge la necesidad de que los vendedores también efectúen el pago de tributos al realizar una venta para no provocarle menoscabo al patrimonio del Estado. La forma de pagar los tributos cuando se realiza la venta de un producto es entregándole factura al comprador.

En el país la única legislación que regula lo referente al comercio electrónico es la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto 47-2008, pero esta ley no regula la obligación de facturar en las transacciones realizadas dentro del comercio electrónico, ni del pago de impuestos en esta forma de comercialización.

“Cabe señalar que no existe actualmente ningún régimen fiscal específico para el comercio de bienes y servicios realizado a través de Internet. Por tanto, son de aplicación los mismos impuestos y con las mismas reglas que para otras formas de comercio.”<sup>27</sup>

En Guatemala como ya lo habíamos mencionado anteriormente no existe una ley que regule expresamente la tributación en el comercio electrónico, por lo que se debe de regir por las leyes que regula la tributación en general. Sin importar de la manera en que los

---

<sup>27</sup> Jilesca Ortiz, Rafael. **Derecho del Comercio Electrónico**. Pág. 499



vendedores realizan las transacciones comerciales electrónicas dentro de Guatemala, no pueden incumplir con las obligaciones tributarias que contraen al vender un producto.

La primera obligación tributaria que contraen los vendedores es inscribirse en uno de los regímenes de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual puede ser el de rentas de actividades lucrativas o en el régimen de pequeño contribuyente.

Las rentas de las actividades lucrativas se aplican por la venta y comercialización de bienes en el país, esta renta se divide en dos regímenes: el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

El régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas está regulado en el Artículo 18 de la Ley de Actualización Tributaria, la base imponible en este régimen se determina deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles. El tipo impositivo es del 25% sobre la base imponible y el período en el que se debe de realizar el pago de este impuesto es trimestral y realizar una liquidación definitiva anual.

El régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas está regulado en el Artículo 43 de la Ley de Actualización Tributaria, este impuesto se determina



deduciendo de su renta bruta las rentas exentas. El tipo impositivo en este impuesto es del 5% sobre la base imponible cuando esta no sobrepasa Q30,000.00 y 7% sobre el excedente de Q30,000.00 más Q1,500.00 de base. Este impuesto se debe de pagar mensualmente, dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente al que se emitió las facturas.

Otro régimen al que pueden inscribirse los comerciantes es el régimen de pequeño contribuyente, este régimen está regulado en el Artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92, este puede ser adoptado por los contribuyentes mientras no facturen más de Q150,000.00 en un año calendario. El tipo impositivo en este régimen es del 5% sobre los ingresos por ventas o prestación de servicios en un mes calendario.

“La Superintendencia de Administración Tributaria en el año 2019 logró una recaudación de impuestos en el régimen de pequeño contribuyente de 477.3 millones de quetzales, en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas obtuvo una recaudación de Q4,712 millones de quetzales y en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas Q5,525 millones de quetzales, estos datos son los ingresos que obtuvo la institución desde enero hasta noviembre del 2019.”<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat> (Consultado: 29 de enero de 2020)



Estas cifras únicamente son de la recaudación de impuestos en el régimen de pequeño contribuyente, el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y del régimen opcional simplificado. Además de esta recaudación el Estado obtiene ingresos por medio del régimen especial de contribuyente agropecuario, el cual fue aprobado por el Decreto 7-2019, este impuesto es pagado por las personas individuales que desarrollan actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario.

Otra de las obligaciones tributarias que tienen los contribuyentes, luego de estar inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria es emitir factura al realizar una venta de mercaderías o prestación de servicios, aunque en la legislación guatemalteca no exista una ley que regule expresamente la obligación de emitir facturas en las transacciones comerciales electrónicas, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que este impuesto es generado por la venta de bienes muebles y la base imponible de las ventas será el precio de la operación, en esta ley no se especifica la forma en que se realice la compraventa, por lo que al realizarla por un medio electrónico tiene que cumplirse con el pago del impuesto.

Para poder emitir facturas los comerciantes deberán de estar inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria lo cual está regulado en el Artículo 120 del Código Tributario, en la solicitud se deberá de indicar el domicilio fiscal y la actividad económica a la que se dedicará el comerciante.



En el caso de que el contribuyente se encuentre inscrito en el régimen de ~~pequeño~~ contribuyente está obligado a emitir factura siempre que la venta o el pago por la prestación de servicios sea mayor de Q50.00, también podrá realizar una sola factura con la venta del día, pero el vendedor deberá de conservar la factura original y la copia.

En el caso de que el contribuyente esté inscrito en uno de los regímenes de actividades lucrativas tiene la obligación de llevar los libros o registros que se encuentran regulados en el Artículo 368 del Código de Comercio, los cuales son: el libro de inventarios, el de primera entrada o diario, el libro de mayor o centralizador y el libro de estados financieros, estos libros deberán de estar autorizados por el Registro Mercantil.

Para el cumplimiento de la obligación del pago de dicho impuesto los contribuyentes deberán de emitir factura, la cual deberá de ser emitida en el momento de la entrega real de los bienes, es decir, cuando el vendedor entregue el producto que es objeto de la transacción comercial al comprador, cuando la venta se realiza por un medio electrónico la factura puede ser enviada al momento de entregar el producto o puede emitir una factura electrónica.

En la actualidad se pueden entregar facturas electrónicas FEL esta nueva modalidad se encuentra regulada en el Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL) Acuerdo Directorio número 13-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria, el



Artículo 1 de este acuerdo regula que el objeto de la ley es “Implementar el Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, el cual comprende la emisión, transmisión, certificación y conservación por medios electrónicos de facturas, notas de crédito y débito, recibos y otros documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria para el Régimen FEL, que se denominarán Documentos Tributarios Electrónicos, definiendo sus características y su funcionamiento.”

Los comerciantes que realizan ventas de mercaderías dentro del territorio guatemalteco tienen la obligación de estar inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria. En caso de que el comerciante realice actividades comerciales sin haberse registrado en la Administración Tributaria, esta podrá cerrar el establecimiento, cuando el comerciante no tenga un lugar permanente o realice sus actividades de manera ambulante, se sustituye el cierre administrativo por una caución económica de Q10,000.00, para que el comerciante se inscriba ante la Administración Tributaria dentro del plazo de 10 días, lo cual se encuentra regulado en el Artículo 120 A del Código Tributario.

Cuando los contribuyentes no cumplan con las obligaciones que les corresponden, recibirán una sanción de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria o de un juzgado penal, según sea el caso. Las sanciones que reciban dependerán de la infracción o delito cometido y de la gravedad de éste. Estas sanciones pueden ser pecuniarias como es la aplicación de una multa o restrictivas de libertad en el caso de que se condene a prisión por el delito de defraudación tributaria.



## 4.1. Multa

La multa es una sanción que la persona paga en dinero cuando infringe una ley, en este caso es una ley de carácter tributaria. Esta sanción la impone la Superintendencia de Administración Tributaria, cuya función es otorgada por el Artículo 3 literal f) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y esta función no puede ser delegada a otra institución. Las sanciones de esta clase son impuestas por el intendente de la Superintendencia de Administración Tributaria, de acuerdo con el procedimiento que establece el Código Tributario.

### 4.1.1. Concepto de multa

Multa es la "Pena pecuniaria que se impone por una falta, exceso o delito, o por contravenir a lo que con esta condición se ha pactado. Asimismo, es frecuente la imposición de multas de orden administrativo, con respecto a la comisión de determinadas infracciones, sean de orden municipal o de carácter fiscal."<sup>29</sup>

La multa es una sanción que se le impone a la persona que comete una infracción, en este caso es de carácter tributario por no emitir una factura en la compraventa de un

---

<sup>29</sup> Osorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 474



producto sin importar si es realizada de manera tradicional o electrónica dentro del territorio guatemalteco.

#### **4.1.2. Aplicación de la multa por la omisión de facturación**

En Guatemala una persona puede ser multada por la Superintendencia de Administración Tributaria cuando realice una actividad comercial sin estar inscrito en esta institución, la multa que se le impone es diez mil quetzales, lo cual está regulado en el Artículo 94 numeral 15 del Código Tributario.

Al no emitir facturas, un vendedor es sancionado con el cierre temporal de establecimientos comerciales, pero el sancionado puede solicitar la sustitución del cierre temporal por multa, la cual tendrá que ser del 10% de los ingresos que obtengan en el establecimiento en el último mes. Esta multa no puede ser menor de Q10,000.00. En el caso de que el sancionado esté inscrito en el régimen de pequeño contribuyente del impuesto al valor agregado la multa será de Q5,000.00

De la misma manera que la Administración Tributaria sanciona al vendedor puede sancionar al comprador que adquirió bienes o servicios, sin solicitar la factura que corresponde por la compra, la multa para el comprador es equivalente al monto del impuesto que corresponde por la compra. El comprador se puede exonerar de la multa si



esté denuncia ante la Administración Tributaria al vendedor que no le emitió factura, lo cual se encuentra regulado en el Artículo 94 numeral 3 del Código Tributario.

#### **4.1.3 Procedimiento para aplicar la sanción de multa**

La Administración Tributaria verifica la infracción, por lo que le notifica al contribuyente y se le confiere audiencia dentro de los siguientes 10 días hábiles improrrogables para que ofrezcan los medios de prueba y justifiquen su defensa; el día de la audiencia se solicita apertura a prueba, el periodo para presentar la prueba es de 10 días hábiles. La resolución se dictará dentro de los 30 días hábiles siguientes de concluir el procedimiento.

Al contribuyente se le puede aplicar una rebaja del 50% de la multa cuando pague voluntariamente el monto y no impugne por medio del recurso de revocatoria, se le realizará la rebaja del 25% cuando no impugne por la vía de lo contencioso administrativo.

#### **- Recurso de revocatoria**

El Artículo 7 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece: "Procede el recurso de revocatoria en contra de resoluciones por autoridad administrativa que tenga superior jerárquico dentro del mismo ministerio o entidad descentralizada o autónoma.



El recurso de revocatoria en materia tributaria es interpuesto ante la Administración Tributaria, por el contribuyente dentro del plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación. El funcionario ante quien se interpone el recurso concede o deniega el trámite, si lo concede elevará el expediente al Tribunal Administrativo Tribunal y Aduanero de la Superintendencia de la Administración Tributaria dentro del plazo de 5 días. El tribunal deberá de resolver dentro del plazo de 30 días hábiles.

#### **- Proceso de lo contencioso administrativo**

El proceso de lo contencioso administrativo se encuentra regulado en el Artículo 161 del Código Tributario, y del Artículo 28 al 44 de la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto Número 119-96. Este recurso se interpone ante la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en contra de las resoluciones dictadas en los recursos de revocatoria.

En Guatemala existen actualmente 6 salas que conocen en materia de lo contencioso administrativo, siendo 3 en materia administrativa y 3 en materia administrativa tributaria. Siendo la sala segunda, tercera y cuarta las que conocen en materia administrativa tributaria.



El plazo para interponer el recurso es dentro de los 30 días hábiles a partir de la notificación del recurso de revocatoria. La Sala del tribunal de lo contencioso administrativo deberá de solicitar los antecedentes al órgano administrativo correspondiente, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la presentación del memorial de demanda. El órgano administrativo deberá de enviar los antecedentes dentro de los diez días hábiles siguientes y la resolución la deberá de dictar la Sala del tribunal dentro de los tres días de haber recibido los antecedentes.

#### **4.2. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios**

Cuando un vendedor no emita o entregue factura en la forma en que establece la ley, la Superintendencia de Administración Tributaria deberá de sancionar al contribuyente con el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

El cierre temporal durará de 10 días a 20 días, dicho plazo se podrá duplicar en caso de que el infractor oponga resistencia, viole los dispositivos de seguridad o abra el establecimiento antes de que termine el plazo para cumplir con la sanción.



#### 4.2.1. Concepto de cierre temporal

El cierre temporal se encuentra regulado en el Artículo 86 del Código Tributario el cual establece: "El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción."

El contribuyente que realice transacciones comerciales electrónicas y que tenga un establecimiento abierto al público puede ser sancionado con el cierre temporal en caso de que incurra en una infracción, cuando no tenga un negocio abierto al público puede ser cambiada esta sanción por una multa.



#### **4.2.2. Procedimiento para aplicar el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios**

Al momento de que la Superintendencia de Administración Tributaria compruebe la comisión de la infracción por no emitir o no entregar una factura, lo documentará en acta, luego solicitará al juez de paz penal que imponga la sanción de cierre temporal del establecimiento comercial.

El juez deberá fijar dentro de las siguientes 48 horas audiencia oral, en donde escuchará a las partes y recibirá las pruebas. Al momento de finalizar la audiencia, el juez deberá de dictar la resolución en donde establece si procede o no el cierre temporal del establecimiento comercial.

El juez y un representante de la Administración Tributaria proceden con el cierre temporal del establecimiento comercial, en donde pondrán sellos oficiales. En caso de que las personas realicen sus actividades comerciales en su casa de habitación, estas tendrán acceso a la casa, pero no podrán realizar actividades mientras dure el cierre.

#### **4.3 Prisión por defraudación tributaria**

Esta incidencia por no emitir factura al momento en que se realiza una compra dentro del territorio guatemalteco, sin importar en la forma en que se realice, ya sea por medio de



una compra tradicional o una compra de manera electrónica. Se encuentra regulado lo relacionado al delito de defraudación en el Artículo 358 "A" del Código Penal Decreto número 17-73 el cual establece que: "Defraudación Tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido."

La pena de prisión es una pena privativa de libertad que se le impone en este caso a la persona que cometa el delito de defraudación tributaria. Esta sanción es impuesta por un Juez de Primera Instancia Penal en materia tributaria y aduanera, a la persona condenada por este delito no se le puede conceder criterio de oportunidad por ser un delito cuya pena máxima es mayor a cinco años. No se puede otorgar suspensión condicional de la persecución penal ni conmutar la pena por ser un delito contra el orden jurídico tributario.



#### 4.3.2 Diferencia entre defraudación tributaria y elusión o evasión tributaria

La defraudación tributaria es cuando el contribuyente hace que la Administración Tributaria incurra en error en la determinación del pago del impuesto, por simular u ocultar los ingresos que no declaró, se puede incurrir en este delito cuando el contribuyente realiza la venta de un producto y no lo declara, es decir, omite dar factura.

Elusión tributaria es “La facultad que tiene el contribuyente de utilizar figuras o estructuras jurídicas que le permitan optimizar la carga tributaria.”<sup>30</sup>

La elusión tributaria se da cuando el contribuyente se aprovecha por vacíos legales que presentan las leyes tributarias y de esta manera evita el pago del impuesto. El contribuyente que elude el pago de impuestos no tiene consecuencia jurídica, ya que solamente se aprovecha de los vacíos legales y no es un delito tributario.

“La evasión consiste en el no pago al Estado de los tributos, que repercute en las finanzas del mismo, alterando todas las finalidades que el impuesto haya perseguido.”<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Mendoza, Edgar. **Op. Cit.** Pág. 168

<sup>31</sup> Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 157



La evasión puede realizarse de dos maneras distintas, “la primera es la evasión ilícita, la cual es considerada como delito, no solamente por que lesiona el bien jurídico tutelado, como lo son los recursos públicos que el Gobierno convertirá en Gastos Públicos, sino porque la misma se realiza violando las Leyes Tributarias, estando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria obligado al pago de los impuestos, por haberse cumplido con los requisitos que se establecen en las leyes tributarias, no cumple con el pago de impuestos.

La segunda manera es la elusión o evasión lícita esta se da cuando el contribuyente evita el pago del impuesto, empleando medios legales, utiliza una norma tributaria para reducir el pago de impuestos.”<sup>32</sup>

La evasión tributaria es el delito que comete el contribuyente cuando no realiza el pago del impuesto que le corresponde, aunque se cumplan con todos los elementos de la obligación tributaria, eso trae consigo una consecuencia legal.

En el país existen diversas leyes que regulan impuestos, los cuales deben de pagar los sujetos pasivos de la obligación tributaria, cada una de estas obligaciones debe de cumplir con los elementos del tributo para que el contribuyente pueda realizar el pago

---

<sup>32</sup> *Ibíd.* Pág. 157 y 160



según corresponda y no pueda eludir su obligación tributaria fundamentándose ~~que~~ existen vacíos legales en el mismo.

Es de suma importancia que Superintendencia de Administración Tributaria, siendo la institución encargada de la recaudación y fiscalización de los tributos y teniendo la función de controlar los registros, así como promover acciones judiciales y administrativas para realizar el cobro a los contribuyentes que adeuden el pago de tributos, cumpla con estas funciones y proponga procedimientos para tener un mejor control de los comerciantes que realizan transacciones electrónicas y que estos cumplan con su obligación del pago de tributos.

En caso de que un contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias la Superintendencia de Administración Tributaria está facultada para iniciar un proceso para el cobro y algunas repercusiones que puede tener el contribuyente es la multa o incluso la prisión, dependiendo de la falta o delito que cometió el sujeto pasivo por el incumplimiento de su obligación tributaria.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La falta de emisión de facturas al realizar transacciones comerciales electrónicas provoca menoscabo en el patrimonio del Estado, porque los impuestos que pagan los contribuyentes son los ingresos que tiene el Estado para cumplir con los deberes que establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

Como nos pudimos percatar anteriormente el pago de tributos siempre ha existido y son los recursos que el Estado ha utilizado para sufragar el gasto público, con el transcurso del tiempo el Congreso de la República de Guatemala ha creado diversas leyes que regulan el pago de tributos generados por distintos hechos o actos, cuando el contribuyente no cumple con su obligación tributaria debe de ser sancionado por la Superintendencia de Administración Tributaria conforme las leyes que rigen dentro del territorio guatemalteco.

Por tal razón es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria establezca medios de control para que tengan conocimiento de las personas que cometen una falta a la obligación tributaria, cuando realicen transacciones comerciales de manera electrónica y no emitan la factura correspondiente, por lo que no realizan el pago de impuestos que establecen las leyes tributarias.



## BIBLIOGRAFÍA



ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco. Parte General**, 2ª ed. Guatemala, 2015.

CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho Administrativo I**. Guatemala, Editorial Estudiantil Fenix, 2003

GANDARA, Natiana. **Guatemaltecos compran US\$82 millones al año en comercio electrónico local**. <https://n9.cl/n6who>. (Consultado: 02 de enero de 2020)

GARCÍA DEL POYO, Rafael y coautores. **El Libro del Comercio Electrónico**. <https://n9.cl/w61sz>. (Consultado el 9 de mayo de 2020)

ILLESCAS ORTÍZ, Rafael. **Derecho del Comercio Electrónico**. Madrid. Editorial La Ley, 2001

[https://mail.icefi.org/sites/default/files/pags\\_1-64.pdf](https://mail.icefi.org/sites/default/files/pags_1-64.pdf) **Historia de la tributación en Guatemala**. (Consultado Guatemala 10 de septiembre de 2019)

<https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat> (Consultado: 29 de enero de 2020)

MENDOZA, Edgar. **Fascículo sobre Derecho Tributario**. Guatemala: (s.e), 2015

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladysz Elizabeth. **Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas**. 2ª edición. Guatemala: (s.e), 2006

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta, 1981



NAVARRO, Francesc **La Enciclopedia Salvat**, Vol. 10, Colombia: Printer Colombiana S.A,2004

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho Financiero**. 2ª edición. Guatemala: SR Editores, 2008

SEOANE BALADO, Eloy. **La nueva era del comercio: El comercio Electrónico** <https://n9.cl/4vghq>. (Consultado: 6 de mayo de 2020)

VILLEGAR, HECTOR B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único, 5ª edición, Buenos Aires. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1994

## Legislación

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

**Código Fiscal de la Federación de México**, 1981.

**Código Municipal**. Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002

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

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

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



**Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.** Decreto Número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998

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

**Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.** Decreto Número 134-2014 del Congreso de la República de Guatemala, 2014

**Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.** Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992

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

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

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

**Acuerdo Gubernativo Número 222-2019** Reformas al Acuerdo Gubernativo Número 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

**Acuerdo Directorio Número 24-2007** de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2007.

**Acuerdo Directorio Número 13-2018** de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2008.

**Reglamento sobre Recaudaciones de Contribuciones al Régimen de Seguridad Social. Acuerdo Número 1118 del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, 2003.**

