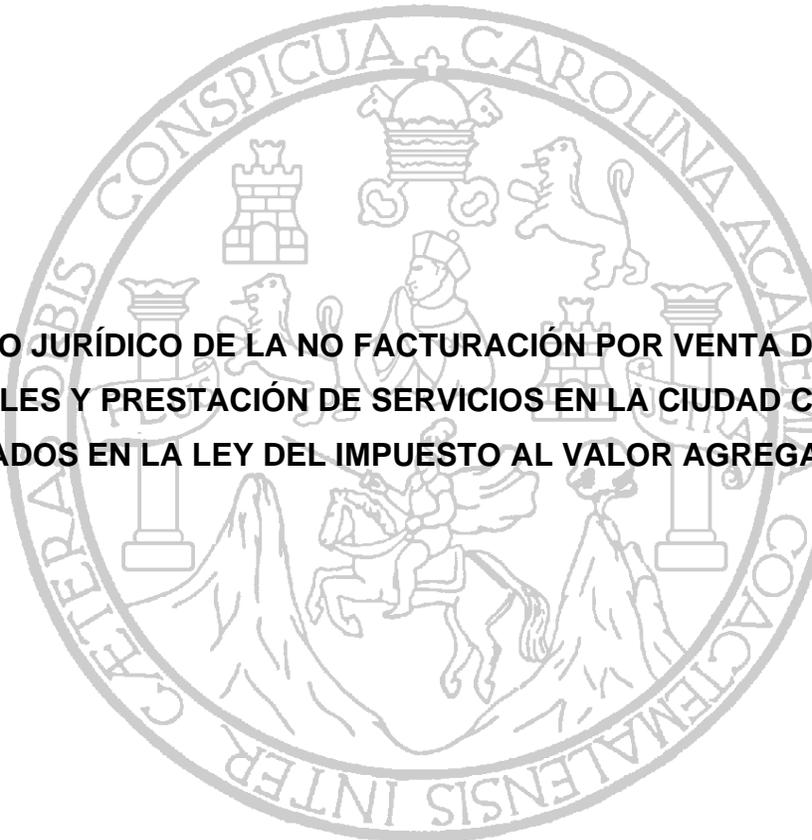


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a man on horseback, likely a saint or a historical figure, surrounded by various symbols including a castle, a lion, and a cross. The Latin inscription around the border reads "UNIVERSITAS CAROLINA ACACIAE COACATEMALENSIS INTER CETERA OBIS CONSPICUA".

**ESTUDIO JURÍDICO DE LA NO FACTURACIÓN POR VENTA DE BIENES  
MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA CIUDAD CAPITAL,  
NORMADOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**

MAURICIO ENRIQUE GARCÍA PINEDA

GUATEMALA, AGOSTO DE 2008.

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

**ESTUDIO JURÍDICO DE LA NO FACTURACIÓN POR VENTA DE BIENES  
MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA CIUDAD CAPITAL,  
NORMADOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**MAURICIO ENRIQUE GARCÍA PINEDA**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, agosto de 2008.

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana.  
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López.  
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla.  
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez.  
VOCAL IV: Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja.  
VOCAL V: Br. Marco Vinicio Villatoro López.  
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana.

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase**

Presidente: Lic. José Luis De León Melgar.  
Vocal: Lic. Alvaro Hugo Salguero Lemus.  
Secretaria: Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol.

**Segunda Fase**

Presidente: Lic. Saulo De León Estrada.  
Vocal: Lic. Rudy Ramos Figueroa  
Secretario: Lic. Ronan Arnoldo Roca Menéndez.

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de la tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).



Lic. Reyna Odilí Rojas García  
16 av. "A" 1- 47 Zona 8 de Mixco, San Cristóbal.  
Tel: 2478 – 1858.



Guatemala, 13 de Marzo 2007.

Licenciado  
Marco Tulio Castillo Lutín.  
Jefe de Unidad de Tesis.  
Universidad de San Carlos de Guatemala.  
Su Despacho.



Licenciado Castillo Lutín:

En atención a la resolución emitida por esa unidad en donde se me nombra para asesorar al Bachiller **MAURICIO ENRIQUE GARCIA PINEDA**, en su trabajo de tesis denominado "**ESTUDIO JURÍDICO DE LA NO FACTURACIÓN POR VENTA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA CIUDAD CAPITAL, NORMADOS EN LA LEY DEL I.V.A.**"

Me permito informar:

Que para una mejor adecuación y entendimiento del presente trabajo de tesis, se procede a CAMBIAR EL NOMBRE DEL MISMO, siendo el siguiente: "**ESTUDIO JURÍDICO DE LA NO FACTURACIÓN POR VENTA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA CIUDAD CAPITAL, NORMADOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**".

El trabajo anteriormente relacionado cumple con los requisitos de forma y fondo exigidos por el artículo 32 del Normativo para la elaboración de tesis; en el mismo se hace un comentario de tipo general sobre la presente investigación. Se aprecia que el Bachiller GARCIA PINEDA, investigó su tema, efectuando un análisis de los efectos de la no facturación por la venta de bienes muebles y prestación de servicios, lo cual era necesario para tener un enfoque completo del tema tratado; se puede constatar que realizó una investigación adecuada; consultó las fuentes bibliográficas que le fueron recomendadas en su oportunidad, y considero que la misma puede ser fuente de consulta para quienes deseen profundizar sobre el tema.



En virtud de lo anterior, estimo oportuno emitir **DICTAMEN FAVORABLE** al presente trabajo.

Sin otro particular, me es grato suscribirme del señor Decano.

*Reyna Rojas*

Colegiado No: 3581.

REYNA ODILI ROJAS GARCIA  
Abogado y Notario



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veintiuno de junio de dos mil siete.

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A) EDDY GIOVANNI ORELLANA DONIS**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **MAURICIO ENRIQUE GARCÍA PINEDA**, Intitulado: **"ESTUDIO JURÍDICO DE LA NO FACTURACIÓN POR VENTA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA CIUDAD CAPITAL, NORMADOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

  
**LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**



cc. Unidad de Tesis  
MTCL/sllh

**Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis**  
Abogado y Notario  
7ª. Av. 3-74 Zona 9 Edificio "74" Oficina 700  
Tel. 23340088, 23319042, 23324494



Guatemala, 04 de julio de 2007.

Licenciado  
Marco Tulio Castillo Lutín  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Su despacho.



Licenciado Castillo Lutín:

De acuerdo con el nombramiento emitido por esa jefatura, el día sábado veintiuno de junio de dos mil siete, en el que se dispone nombrarme como Revisor del trabajo de tesis del bachiller **MAURICIO ENRIQUE GARCÍA PINEDA**, y para lo cual rindo el siguiente dictamen: El trabajo de tesis presentado por el bachiller MAURICIO ENRIQUE GARCIA PINEDA se intitula "**ESTUDIO JURÍDICO DE LA NO FACTURACIÓN POR VENTA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA CIUDAD CAPITAL, NORMADOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**".

De la revisión practicada, se establece que el trabajo útil contiene gran contribución técnica y científica a estudiosos del Derecho Tributario, además la técnica de investigación utilizada fue de carácter documental- bibliográfico, así como consultas de Derecho comparado.

La presente tesis cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo establecido en el artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Graduación para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, quien ha manejado la metodología pertinente, así como la redacción que ha sido clara y práctica para la fácil comprensión del lector.

En tal virtud y después de haber satisfecho las exigencias del suscrito revisor, emito mi **DICTAMEN FAVORABLE** para que el presente trabajo de tesis del bachiller **MAURICIO ENRIQUE GARCIA PINEDA**, continúe su trámite, a efecto se ordene la impresión del mismo y se señale día y hora para su discusión en el correspondiente examen público.

Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis  
Colegiado 4,940



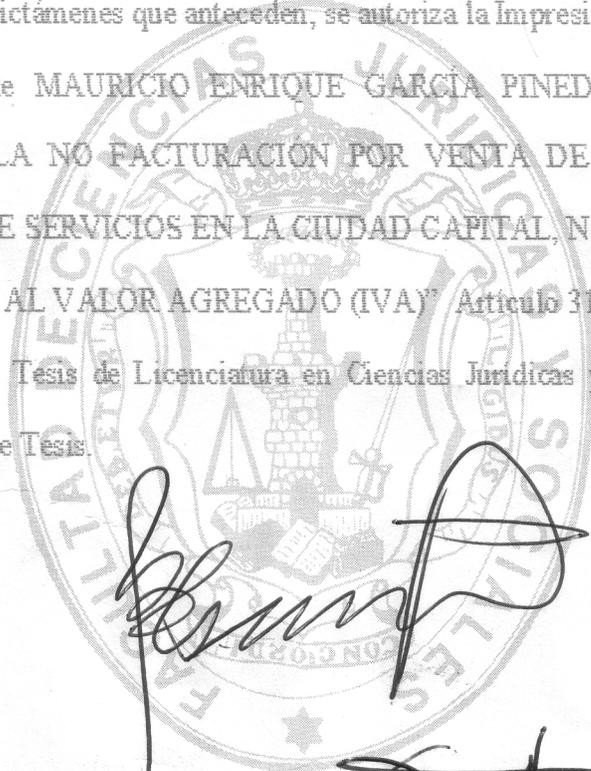


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintisiete de mayo del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante MAURICIO ENRIQUE GARCIA PINEDA, Titulado "ESTUDIO JURÍDICO DE LA NO FACTURACION POR VENTA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACION DE SERVICIOS EN LA CIUDAD CAPITAL, NORMADOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.

MTCL/sllh



## ACTO QUE DEDICO

- A DIOS: Quien es mi fortaleza, consuelo, inspiración y a quien le debo todo en mi vida. Me dio el conocimiento y paciencia para realizar todos los actos que han sido parte de mi vida y mi formación profesional.
- A MIS PADRES: Mario Daniel García Castellanos y Luisa Concepción Pineda Ramírez de García, a quienes agradezco desde el fondo de mi corazón por todas sus enseñanzas, consejos, correcciones, comprensión y el apoyo incondicional en cada una de mis metas. Los amo.
- A MIS HERMANOS: Mario Francisco, Luis Daniel, Mario Daniel, Gabriel Estuardo y Silvia Paola, quienes con su hermandad me dieron apoyo, consejos e inspiraron para alcanzar mis metas. Los amo.
- A MIS ABUELOS: DANIEL GARCIA APARICIO, (Q.E.P.D.) JOSE LUIS PINEDA BOLAÑOS, (Q.E.P.D.) En honor a su memoria, con cariño y respeto.
- A MIS ABUELAS: GEORGINA CRISTINA CASTELLANOS GARCIA, (Q.E.P.D.) MARIA CONCEPCIÓN RAMÍREZ BAEZA, (Q.E.P.D.). En honor a su memoria, con cariño y respeto.
- A MIS SOBRINOS: Danny, Karen, Mónica, Alejandra, Gabriel, Francisco, Ángela, Luisa, Javier y María Renne; quienes con su inocencia me hicieron reír en mis momentos tristes. DIOS los bendiga.
- A MIS CUÑADAS: Por el cariño y el apoyo recibido, en especial a mi cuñada Adriana, por brindarme un apoyo sincero.
- A MIS AMIGOS: Marco Tulio, Victor Girón, Carlos Paniagua, Sinkler De Paz, Ronald Sandoval, Gerardo Girón, Mónica

Fortín y a todos y cada uno de aquellos que me brindan su apoyo y amistad en mis momentos de alegría y tristeza.

A LOS LICENCIADOS:

Eddy Giovanni Orellana Donis, Doris Lucrecia Alonso Hídalgo de Orellana y Alejandro José Gutiérrez Davila, por el aporte de sus conocimientos sin egoísmo alguno.

A LA FACULTAD:

De Ciencias Jurídicas y Sociales por forjar mis caminos de profesional.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, por los conocimientos y filosofías instruidas.

## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i.

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario, sus principios fundamentales y fuentes.....	1
1.1. Origen y evolución del derecho tributario.....	1
1.2. Definición de derecho tributario.....	1
1.3. Contenido del derecho tributario.....	2
1.4. Características del derecho tributario.....	4
1.5. Autonomía del derecho tributario.....	7
1.6. Clases de autonomía del derecho tributario.....	9
1.7. Codificación del derecho tributario .....	10
1.8. Principios fundamentales del derecho tributario.....	11
1.8.1 Principio de legalidad.....	11
1.8.2 Principio de capacidad de pago .....	12
1.8.3 Principio de igualdad.....	13
1.8.4 Principio de generalidad.....	13
1.8.5 Principio de proporcionalidad.....	14
1.9 Fuentes del derecho tributario.....	14
1.9.1 La Constitución Política de la República de Guatemala.....	15
1.9.2 Los tratados internacionales.....	15
1.9.3 La ley.....	15
1.9.4 Los reglamentos.....	16
1.9.5 Los acuerdos gubernativos.....	16

### CAPÍTULO II

2. Los tributos y la relación jurídico tributaria .....	17
2.1. Origen de los tributos .....	17
2.2. Definición de tributo.....	18
2.3. Características de los tributos.....	19

	<b>Pág.</b>
2.4. Clasificación de los tributos.....	19
2.5. Relación jurídico tributaria. ....	23
2.5.1. Definición.....	23
2.5.2. Naturaleza de la relación jurídico tributaria.....	24
2.5.3. Características de la relación jurídico tributaria.....	24
2.5.4. Sujetos de la relación jurídico tributaria.....	25
2.6. Elementos de la relación jurídico tributaria.....	26
2.6.1. Elemento personal.....	26
2.6.2. Elemento material.....	27
2.7. Momento en que nace la relación jurídico tributaria.....	27
2.8. El hecho generador o hecho imponible.....	27
2.8.1. Elementos del hecho generador.....	27
2.8.2. Características del hecho generador.....	28
2.9. Exenciones tributarias.....	29
2.9.1. Clases de exenciones.....	30

### **CAPÍTULO III**

3. El ilícito tributario y el delito de defraudación tributaria. ....	31
3.1. Definición de ilícito tributario.....	31
3.2. Naturaleza jurídica del ilícito tributario.....	31
3.3. Diferencia entre ilícito y delito.....	32
3.4. Elementos del ilícito tributario.....	33
3.5. Formas de extinción del ilícito tributario.....	35
3.5.1. Infracción.....	35
3.5.2. Delito.....	36
3.5.3. Por prescripción.....	36
3.5.4. Por extinción de la responsabilidad.....	36
3.6. Infracciones y delitos.....	37
3.7. Clasificación de las infracciones.....	38
3.8. Clasificación de las sanciones.....	41

	<b>Pág.</b>
3.9. Infracciones tributarias criminalizadas.....	42
3.10. Regulación legal guatemalteca del ilícito tributario.....	42
3.11. Evasión y elusión tributaria.....	43
3.12. Delito de defraudación tributaria.....	45
3.12.1. Definición.....	45
3.12.2. Clasificación legal.....	46
3.12.3. El bien jurídico tutelado.....	47
3.12.4. Elementos personales .....	47
3.12.5. Clases de pena en el delito de defraudación tributaria.....	49

#### **CAPÍTULO IV**

4. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los requisitos mínimos de facturas.....	53
4.1. Definición del Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	53
4.2. Características.....	53
4.3. Sujetos.....	54
4.4. Declaración y pago del impuesto al valor agregado.....	60
4.5. Régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes.....	60
4.6. Requisitos mínimos de las facturas.....	61

#### **CAPÍTULO V**

5. Origen del problema. ....	69
5.1 Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y todas sus reformas .....	70
5.2 Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas.....	70

5.3	Procedimiento establecidos en el Código Tributario para la Imposición de sanciones y los criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).....	71
5.4.	Procedimiento para el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.....	72
5.5.	Procedimiento por pago extemporáneo de retención de impuestos.....	74
5.6.	Procedimiento por infracciones cometidas por profesionales o técnicos.....	74
5.7.	Criterios de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).....	74
5.8.	Elementos de la fiscalización.....	76
5.9.	Órganos encargados de la fiscalización.....	77
5.10.	Solución al problema de la presente investigación. ....	78
	CONCLUSIONES.....	81
	RECOMENDACIONES.....	83
	BIBLIOGRAFÍA.....	85

## INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación titulado “**ESTUDIO JURÍDICO DE LA NO FACTURACIÓN POR VENTA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA CIUDAD CAPITAL, NORMADOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**” trasciende la importancia del problema actual que muchos sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado omiten la facturación por la venta de bienes muebles o por la prestación de servicios, afectando en forma directa al fisco y al pueblo de Guatemala.

Como producto de la evasión de la emisión o de la entrega de facturas por el Impuesto al Valor Agregado, generados por venta de bienes muebles o por la prestación de servicios, obtienen un enriquecimiento ilícito del cual perjudican al Estado, quien ante tal necesidad, trata de modificar dicha ley o puede plantear la creación de nuevos impuestos.

El análisis fue el método principal para desarrollar la presente investigación. Se descompuso el problema en sus partes para estudiar cada una de ellas por separado y así finalmente obtener un resultado. Asimismo, se utilizaron los métodos deductivo e inductivo.

Al aplicar el análisis al problema surgieron los temas: El problema en el derecho tributario, el problema en el derecho penal y el enriquecimiento ilícito que se obtiene por la no facturación. Para explicar el problema, la presente investigación se desarrollará en los siguientes capítulos, tratando en el primero de ellos el derecho tributario, desde su origen, definición, características, autonomía del derecho tributario y la codificación del derecho tributario.

En el segundo capítulo desarrolla el tema de los tributos, explicando en forma doctrinaria y legal el origen, definición, características y la clasificación de los tributos y

también desarrolla la relación jurídico tributaria, haciendo un enfoque de su definición, sujetos, elementos y características.

En el tercer capítulo se hace un estudio del ilícito tributario, dando una definición, estableciendo su naturaleza jurídica, haciendo una breve comparación y diferencia entre lo ilícito y un delito, los elementos del ilícito tributario, su forma de extinción. En este capítulo también se desarrolla el delito de defraudación tributaria, haciendo una clasificación legal, el bien jurídico que tutela este delito, elementos personales y sus clases de pena.

En el cuarto capítulo se realiza un estudio del Impuesto al Valor Agregado, definición, las características de este impuesto así como los sujetos del mismo e indicando un estudio de los requisitos mínimos de las facturas, en el cual se hace así mismo una integración de normas entre la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el reglamento del mismo cuerpo legal, estableciendo así mismo que entidad es la encargada de autorizar y velar por el cumplimiento de los requisitos de las facturas.

En el quinto capítulo se desarrolla el origen del problema, las leyes del cual surge el mismo y los procedimientos establecidos en el Código Tributario para la imposición de sanciones por la omisión del pago de tributos, tanto para el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios, por pago extemporáneo de impuestos y por las infracciones cometidas por profesionales o técnicos.

También se realiza un estudio de los criterios de fiscalización de la Superintendencia de Administración tributaria, que están normados en el Código Tributario, así como los elementos y órgano encargados de la fiscalización; y por último se sugieren las posibles soluciones al problema planteado.

## **CAPÍTULO I**

### **1. Derecho tributario, sus principios fundamentales y fuentes**

#### **1.1 Origen y evolución del derecho tributario**

El derecho tributario tiene su origen en el derecho común y éste nace del derecho civil, pues este es el derecho madre del cual se han disgregado las restantes ramas del derecho comprendiendo el derecho público y el derecho privado.

El derecho privado y el derecho público no son ramas totalmente autónomas del derecho, pues tienen una relación entre ellas. El derecho penal se relaciona con el derecho tributario en la criminalización de muchas instituciones del derecho tributario.

#### **1.2 Definición de derecho tributario**

Es el conjunto de normas jurídicas, principios y teorías que regulan la creación, imposición y distribución de los tributos y pertenece a la rama del derecho público.

Entre las definiciones más acertadas del derecho tributario a nivel latinoamericano de los encontramos, la que se nos define como: “La rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, de derecho financiero y tributario**, pág. 133.

Por otra parte encontramos que “El derecho tributario o derecho fiscal es la 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 generan entre estos últimos”<sup>2</sup>.

Así mismo entre encontramos otra definición que nos indica : “El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el Poder Tributario por ser el origen del mismo”<sup>3</sup>.

### **1.3 Contenido del derecho Tributario**

El Derecho Tributario se integra por dos grandes partes siendo éstas:

“a) Parte General.

Se encuentran comprendidas las normas generales aplicables a todos los tributos sin excepción alguna. La legislación guatemalteca la contiene en la norma específica siendo este el Decreto 6-91 del Congreso de La República Código Tributario y todas sus reformas, la cual comprende definiciones aplicables a todos los tributos, plazos y extensión de la obligación tributaria, disposiciones generales, infracciones y

---

<sup>2</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero II**, pág. 40.

<sup>3</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario**, pág. 15.

sanciones específicas sancionatorias, procedimientos administrativos y judiciales.

Doctrinariamente la parte general del derecho tributario comprende:

i) El derecho tributario material.

Contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria, cómo nace y se extingue la misma, examina elementos como sujetos, objeto, fuente, causa, hecho generador y elemento temporal; es aplicable a toda la legislación tributaria.

ii) El derecho tributario formal.

Contiene la aplicación de la norma al caso concreto en sus diversos aspectos, especialmente la determinación del tributo, su objeto es establecer la suma del dinero que debe pagar cada persona y cómo llega esta cantidad al Estado.

b) Parte Especial.

Contiene las normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario. En nuestra legislación lo componen el Decreto 26-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y todas sus reformas, Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor

Agregado (IVA) y todas sus reformas, y otros tributos establecidos”<sup>4</sup>.

#### **1.4 Características del derecho tributario**

El derecho tributario tiene las siguientes características que lo describen siendo estas:

“a) Coacción en la génesis del tributo.

El Estado hace uso de la potestad tributaria, para crear tributos, por tal motivo, es llamado sujeto activo de la obligación tributaria. Por otro lado el forzado a dar cumplimiento a la obligación es llamado sujeto pasivo o contribuyente que solo tiene obligaciones.

b) Coacción normada.

Las normas tributarias son implementadas por el Estado en ejercicio del principio de legalidad, funcionando coactivamente puesto que el sujeto pasivo las cumple obligadamente, siendo esta coacción la que ejerce el Estado por medio de las leyes tributarias.

c) Tipicidad del hecho imponible.

El hecho o situación debe encontrarse normada en la ley y contener los elementos

---

<sup>4</sup> **Ibid.**, pág. 17.

necesarios para su identificación con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no está tipificado y por lo tanto no es un acto que de nacimiento a la obligación tributaria.

d) Distinción de tributos en género y especie.

Al hablar de tributos nos referimos al género de los gravámenes impositivos y la especie es el impuesto, es la clasificación del tributo, los cuales pueden ser impuestos, tasa, arbitrio y contribución especial.

e) Distribución de potestades tributarias entre nación y provincias.

Se da entre los países federados en los cuales se debe de distinguir los tributos entre nación y provincia, debiéndose distinguir entre potestad tributaria estatal y municipal, como ejemplo de la potestad tributaria estatal podemos mencionar los impuestos y la potestad tributaria municipal mencionamos los arbitrios. En la legislación guatemalteca no existe esta distinción.

f) Interpretación no analógica.

En el derecho tributario no se pueden crear figuras por analogía para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo. Esta característica se encuentra normada en los

Artículos 4 y 5 del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas.

g) No retroactividad.

En materia tributaria la ley no tiene efecto retroactivo, siendo la excepción a esta disposición se aplicará cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre que no afecten resoluciones o sentencias firmes como lo establece el Artículo 66 del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas.

h) Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado.

El Estado no puede negociar con los contribuyentes si no es por medio de una ley emitida por el Congreso de la República, a diferencia de las multas y los recargos que de acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala por medio de un acuerdo gubernativo. En consecuencia los impuestos no son negociables ni rebajables, pero las multas y sanciones si.

i) Finalidad de cobertura del gasto público.

La finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene la satisfacción de las necesidades públicas así como subsistencia del mismo Estado.

j) Capacidad contributiva.

El contribuyente debe tener de acuerdo con teorías financieras, económicas, políticas, sociales y culturales, capacidad económica para contribuir a los gastos públicos. Si el contribuyente no cuenta con la capacidad contributiva, difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aún cuando se haya cumplido el hecho generador”<sup>5</sup>. De esta misma manera encontramos otra definición “La capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo”<sup>6</sup>.

## 1.5 Autonomía del derecho tributario

Se ha estimado que el derecho tributario es una rama autónoma del derecho, porque cuenta con todos los elementos para ser considerado autónomo, siendo esos elementos los siguientes:

### 1.5.1 Tiene su propia legislación

La legislación guatemalteca lo regula en el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario, leyes tributarias específicas como por ejemplo: el Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Sobre La Renta. (ISR), Decreto 26-92 del Congreso de la República Ley del

---

<sup>5</sup> **Ibid.**, pág. 17.

<sup>6</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.**, pág. 156.

Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), Decreto 431 del Congreso de la República Ley de Herencias, Legados y Donaciones, entre otras.

#### 1.5.2 Sus propios principios constitucionales

En estos principios se encuentran:

- Principio de legalidad.
- Principio de capacidad de pago.
- Principio de irretroactividad.
- Principio de justicia tributaria.
- Principio de no confiscación.

#### 1.5.3 Tiene su propia doctrina

Se ha enriquecido la doctrina tributaria porque en la actualidad diversos estudiosos han profundizado en el estudio de esta rama.

En conclusión nos encontramos ante una rama del derecho parcialmente autónoma puesto que la autonomía jurídica no puede concebirse de manera absoluta, por que

cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria y se encuentra inmersa en el derecho en general.

## **1.6 Clases de autonomía del derecho tributario**

Varios autores han estudiado sobre la autonomía que tiene el derecho tributario, pero la de mayor aceptación es la de Héctor Villegas quien la divide en dos partes siendo estas:

“a) Autonomía didáctica.

Es el estudio separado de cada rama jurídica que se presenta cuando las normas jurídicas relacionadas con un mismo objeto adquieren determinado volumen, no hay una autonomía total.

b) Autonomía científica.

La autonomía científica no puede existir dentro de un derecho nacional, porque lo único científicamente autónomo en el orden jurídico de un país es lo que se entiende, aplica e interpreta por derecho”<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> **Ibid.**, pág.159

## **1.7 Codificación del derecho tributario**

La necesidad de codificar los principios jurídicos que rigen el poder tributario del Estado y las relaciones que el ejercicio de este poder nacen para los particulares como sujetos pasivos de la misma relación se origina en el siglo XX.

Las ventajas que tiene esta codificación consiste en que se codifican los elementos muy importantes como el hecho generador, la base imponible, el tipo impositivo, el periodo, la exención y otros que constituyen el derecho común de todos los actos tributarios, con lo cual el Código Tributario constituye la unidad de la normativa tributaria. El primer Código Tributario nace en Alemania a través del ordenamiento tributario del Reich en 1919.

En Guatemala el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario, fue realizado conforme al modelo de Código para América Latina, el cual concreta los principios generales de la tributación tanto en orden sustancial como en los aspectos procesales y administrativos de los diversos tributos, el cual consta de los siguientes títulos:

- Disposiciones preliminares.
- Obligación tributaria.
- Infracciones y sanciones.
- Procedimientos administrativos.

- Contencioso tributario.

## **1.8 Principios fundamentales del derecho tributario**

Los principios fundamentales del derecho tributario son conocidos como garantías del contribuyente, los cuales están normados en la Constitución Política de La República de Guatemala; siendo estos los siguientes:

### **1.8.1 Principio de legalidad**

Es el que nos establece que todo acto debe estar fundamentado en la ley, o sea es toda norma tributaria la cual debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos a aspectos legales en su regulación sin que esta contravenga la jerarquía constitucional.

Entre los Artículos en que está contenido este principio encontramos: el Artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que nadie esta obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley; el Artículo 24 del mismo cuerpo legal que regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley.

Pero el Artículo 239 del mismo cuerpo legal que norma ampliamente el tema establece: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las

necesidades del Estado y de acuerdo a la Equidad y justicia tributaria, 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.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, en sus primeros tres considerandos inspira el principio de legalidad.

### **1.8.2 Principio de capacidad de pago**

Este principio hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; dicho principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo con su situación financiera en la sociedad.

Nuestra legislación le denomina como capacidad contributiva o capacidad de pago, establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual versa textualmente así: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el

efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.

### **1.8.3 Principio de igualdad**

Este principio se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. Todos debemos pagar los tributos pero atendiendo a nuestro estatus económico ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales.

Este principio significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

### **1.8.4 Principio de generalidad**

Este principio es de aplicación para todo el derecho pues su base es que la ley es de observancia general, o sea que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con ciertas limitaciones como por ejemplo la aplicación del principio de capacidad de pago.

El Artículo 135 literal “d” de la Constitución Política de la República de Guatemala acoge este principio cuando establece que son deberes y derechos cívicos de los

guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, refiriéndose al pago de los impuestos. Y el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, en su Artículo 1 primer párrafo establece: Carácter y campo de Aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

Este principio tiene su excepción representada por la exención, ya que todas las leyes tributarias incluyen uno o dos Artículos que contienen las exenciones generales o específicas.

### **1.8.5 Principio de proporcionalidad**

Este principio tiene relación estrecha con el principio de capacidad de pago, pero se diferencia en que el principio de proporcionalidad establece que el deber de la población de contribuir a los gastos del Estado, no debe interferir con derecho de propiedad y que por lo tanto los tributos no deben ser confiscatorios de los bienes del contribuyente, cada contribuyente cumplirá con su deber constitucional de pagar tributos sin que éstos atenten contra su derecho de propiedad.

### **1.9. Fuentes del derecho tributario**

Atendiendo al orden jerárquico de la legislación guatemalteca, las fuentes son toda

norma generadora o de creación y se pueden entender como origen de otra norma son las siguientes:

### **1.9.1 La Constitución Política de la República de Guatemala**

Es la primera fuente del ordenamiento tributario guatemalteco la cual establece los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan e instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales de la tributación como lo son el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad, los que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, puesto que se estaría en una inconstitucionalidad.

### **1.9.2 Los tratados internacionales**

Se ubican en el por debajo de la Constitución lo cual es aceptado doctrinariamente así como también lo regula el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: En materia de derecho humanos, los tratados y convenciones ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno. Los tratados internacionales garantizan que se cumpla la protección del contribuyente y cumplen con los principios fundamentales del derecho tributario.

### **1.9.3 La ley**

Es fuente inmediata del derecho, se basa en el principio de legalidad en el que

solamente el Congreso de la República, puede decretar una norma tributaria, así como las bases de la recaudación. En nuestra legislación solamente se puede aplicar como fuente la ley formal, no así la ley material, porque los acuerdos y resoluciones no son fuente del derecho tributario, tal como lo establece el Artículo 2 del Decreto 2-86 del Congreso de la República Ley del Organismo Judicial.

#### **1.9.4 Los reglamentos**

Son emitidos por el Organismo Ejecutivo y necesarios para la ejecución de las leyes, conteniendo el desarrollo de la ley respectiva, sin sobre pasarse de ella, ni crear nuevas figuras no contempladas en la misma y tienen una función administrativa.

#### **1.9.5 Los acuerdos gubernativos**

Son los emitidos por el Organismo Ejecutivo por acuerdo del Presidente de la República y los Ministros de Estado, a lo que se le llama Consejo de Ministros y son de cumplimiento obligatorio.

## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos y la relación jurídico tributaria

#### 2.1 Origen de los tributos

En la época antigua, Grecia reconoció la importancia y la necesidad de mantener al Estado, lo cual se hacía por medio de aportaciones de los ciudadanos. Los tributos existentes en Grecia en esta época eran:

a) Prestaciones voluntarias.

El ciudadano pagaba por convicción para el mantenimiento del Estado.

b) Sistema de imposición indirecta.

El impuesto era pagado cuando se compraban mercaderías.

En el siglo XI en Europa, los siervos tenían dos clases de obligaciones para con los señores; siendo éstas la prestación de servicios (cultivar los terrenos propios del rey, transportar leña, piedra y reparar caminos) y de carácter económico (los parientes colaterales no tenían derecho a heredar únicamente con permiso del señor feudal; se gravaba el derecho de tránsito de mercaderías).

## 2.2 Definición de tributo

“Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma; siendo el territorio el que ejerce el poder tributario”<sup>8</sup>.

Así mismo, encontramos la definición que nos indica lo siguiente “Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su Poder Imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”<sup>9</sup>.

En manera más acertada a nuestra legislación guatemalteca tenemos la siguiente definición: “Es el factor de redistribución de la riqueza, al proveer de ingresos al Estado, que extrae de quienes poseen fuentes de ingresos, bienes de capital y poder de consumo, para trasladarlos a quienes poseen poco o nada por medio de los gastos públicos”<sup>10</sup>.

En nuestra legislación el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, norma que 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.

---

<sup>8</sup> Giulliani Fonrouge. **Ob. Cit.**, pág. 37

<sup>9</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.**, pág. 93.

<sup>10</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte I finanzas públicas**, pág. 93.

## **2.3 Características de los tributos**

Son características principales de los tributos los nombrados a continuación:

- a. Grava una determinada manifestación de riqueza.
- b. Constituye el más típico exponente de los ingresos públicos.
- c. Es un recurso generalmente de carácter monetario, pero también puede consistir en la entrega de bienes no dinerarios.
- d. Su fuente es la ley, basado en el principio de legalidad o de reserva de ley.
- e. No es confiscatorio.

## **2.4 Clasificación de los tributos**

En Guatemala existe la clasificación legal, la cual el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas en su Artículo 10 establece: Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Las definiciones doctrinarias de estas clasificaciones son las siguientes:

- Los impuestos.

Es el tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

- Las tasas.

Son prestaciones que el Estado exige a los particulares como contraprestación a un servicio que el particular necesita en un determinado momento, sin el pago del mismo el particular no puede recibir.

- Las contribuciones especiales.

Son las percibidas por el Estado u otro poder público en contraprestación de servicios individuales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de actividades especiales del Estado, caracterizado por que beneficia con una obra pública destinados a determinada persona o grupo social.

- Los arbitrios.

Son prestaciones que el municipio, exige a los vecinos con el objeto de proveerse de

recursos para restituirlos a los mismos vecinos como servicios públicos, que proporcionarían bienestar a toda la comunidad.

Por otra parte los impuestos doctrinariamente se clasifican en:

“a) Impuesto indirecto.

Es el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado.

Sus características son:

- Gravan el patrimonio en forma total.
- Gravan el patrimonio en forma parcial.
- Gravan las rentas como beneficios periódicos.
- Gravan beneficios esporádicos debidamente comprobados.

b) Impuestos Indirectos.

Son los que gravan los objetos de consumo en general o determinados servicios y se encuentra incluido dentro del precio con indicación o sin ella, se establecen tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final quien paga la totalidad del impuesto.

c) Personales o subjetivos.

Son los que se establecen por razón de las circunstancias de la persona que ha de ser el sujeto pasivo del mismo; en la legislación guatemalteca no existe este tipo de impuesto.

d) Reales u objetivos.

Solo tienen en cuenta la riqueza por sí misma sin considerar la situación individual como persona.

e) Impuestos ordinarios.

Es el que forma parte de las finanzas del Estado, y gravan la renta de las economías privadas así como también el capital.

f) Impuestos extraordinarios.

Tienen carácter excepcional, son transitorios, para su función es decretada una determinada necesidad de la administración pública”<sup>11</sup>.

## 2.5 Relación jurídico tributaria

### 2.5.1 Definición

Una de las definiciones más apropiadas nos indica que “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto deudor debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”<sup>12</sup>.

Así mismo una definición mas adaptada y de mayor utilidad para el desarrollo del presente trabajo por acoplarse de mejor manera a la legislación guatemalteca, siendo esta la siguiente: “es el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer la bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extensión se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma”<sup>13</sup>.

El Artículo 14 del Decreto 6-91 del Congreso de La República Código Tributario y todas

---

<sup>11</sup> **Ibid.**, pág.104.

<sup>12</sup> Giulliani Fonrouge, **Ob. Cit.**, pág. 392.

<sup>13</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, **Ob. Cit.**, pág. 90.

sus reformas, norma: Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

### **2.5.2 Naturaleza de la relación jurídico tributaria**

La relación corresponde al derecho público, constituyendo una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los contribuyentes como consecuencia del poder coactivo del Estado; por lo tanto su naturaleza es de una institución del derecho público.

### **2.5.3 Características de la relación jurídico tributaria**

Las características principales de la relación jurídico tributaria son:

- a) De vínculo personalísimo: El vínculo es entre el Estado y los contribuyentes.
- b) De obligatoriedad pecuniaria: Consiste en dar el pago en dinero.

- c) Debe de ser legal: Atendiendo al principio de legalidad, su única fuente es la ley.
- d) Es de tipicidad expresa: Nace en la ley identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible.
- e) Es de autonomía relacional: Tiene características de autonomía por ser propio del derecho tributario.

#### **2.5.4 Sujetos de la relación jurídico tributaria**

Los sujetos fundamentales de la relación jurídica tributaria son los siguientes:

##### **2.5.4.1 Sujeto activo.**

Es el Estado, quien es el encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Actúa mediante los poderes del Estado, tales como el Organismo Legislativo que emite las leyes para que existan los impuestos; el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y cobro coactivo; el Organismo Judicial que da cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia procesal o judicial; y por último las municipalidades, las instituciones que tiene ingresos privativos.

#### 2.5.4.2 Sujeto pasivo.

Es el contribuyente, deudor tributario o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria. El Decreto 6-91 del Congreso de La República Código Tributario y todas su reformas, divide al sujeto pasivo así:

- Contribuyentes.

Son sujetos pasivos por deuda propia, ya que son quienes han realizado el hecho generador.

- Responsables.

Son los sujetos pasivos establecidos en el Decreto 6-91 del Congreso de La República Código Tributario y todas sus reformas, en sus Artículos comprendidos del 21 al 29.

### **2.6. Elementos de la relación jurídico tributaria**

#### 2.6.1 Elemento personal.

Este elemento de la relación jurídico tributaria está compuesto por el sujeto activo (el Estado) y el sujeto pasivo (el contribuyente) de la misma relación jurídico tributaria. Este elemento es la base de la recaudación.

### 2.6.2 Elemento material.

Este elemento nace al momento en que tanto las bases de recaudación como la descripción del hecho generador se encuentran debidamente tipificados en la ley y se hace efectivo el pago del tributo.

## 2.7 Momento en que nace la relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria nace en el momento en que el hecho generador, debidamente tipificado en la ley específica, como un acto abstracto, se concretiza cuando el sujeto pasivo de la misma obligación, hace efectivo el pago del tributo, en el período establecido previamente en la ley, dicho período puede ser semanal, mensual, trimestral o anual.

## 2.8 El hecho generador o hecho imponible

Es el hecho que efectivamente se ha realizado en un determinado momento y que se adecua a la hipótesis legal establecida en la ley dando nacimiento a la obligación tributaria, como por ejemplo la venta de bienes muebles como hecho generador del Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas.

### 2.8.1 Elementos del hecho generador.

Los elementos que individualizan al hecho generador son:

1. La descripción objetiva de un hecho o situación dentro de la ley.
2. Datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o enmarcarse en la situación en que objetivamente fueron descritos.
3. El momento en que se configura o se tiene por configurada la relación del hecho imponible.
4. El lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la relación del hecho imponible.

#### 2.8.2 Características del hecho generador:

Las características que debe poseer el hecho generador para que se configure como tal son:

##### 2.8.2.1 Objeto impositivo.

Su fin es obtener la percepción de recursos en dinero por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, para satisfacer sus necesidades, el cual debe de estar debidamente identificado en toda ley tributaria.

##### 2.8.2.2 Tipo impositivo.

Es la cuantía o porcentaje que resulta asignado a cada deuda tributaria,

constituye el valor que el contribuyente entrega al Estado en concepto de tributo. Es conocido también como tasa impositiva, elemento cuantificante o porcentaje.

#### 2.8.2.3 Base impositiva.

Es la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, la cual sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria, también se le denomina base imponible.

Se puede presentar en los siguientes casos:

1. Que la realice el mismo contribuyente o determinación por el sujeto pasivo.
2. Que el fisco la determine o determinación de oficio.
3. Que conjuntamente lo haga el fisco y el sujeto pasivo o determinación mixta.

#### 2.8.2.4 Elemento temporal.

Se da en el momento en que se cumple el hecho generador y en el momento en que se cumple el pago, dicho pago se puede hacer semanal, mensual, trimestral o anual.

## 2.9 Exenciones tributarias

Las exenciones tributarias tienen el efecto de neutralizar o eximir la consecuencia

jurídica, derivada de la configuración del hecho imponible, debilitan la eficacia generadora de tributos pues no se realiza el pago aunque el hecho imponible haya acaecido. En otras palabras su misión es destruir la consecuencia de la realización del hecho imponible, así mismo se debe tomar en cuenta en que se perdona por causa especial que beneficie a la sociedad.

#### 2.9.1 Clases de exenciones.

En materia tributaria encontramos las siguientes:

##### 2.9.1.1 Exenciones subjetivas.

La circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal del tributo.

##### 2.9.1.2 Exenciones objetivas.

La circunstancia neutralizante se encuentra directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia de la persona destinataria legal del tributo.

## **CAPÍTULO III**

### **3. El ilícito tributario y el delito de defraudación tributaria**

#### **3.1 Definición de ilícito tributario**

Es el acto u omisión de un particular que su efecto es dejar de hacer lo que la ley ordena hacer, o también en hacer lo que la ley ordena que no se debe de hacer, transgrediendo las leyes tributarias.

#### **3.2 Naturaleza jurídica del ilícito tributario**

La regulación de la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, es regulada por el derecho penal tributario, siendo esta regulación su naturaleza jurídica.

De esta naturaleza jurídica del ilícito tributario, existen dos corrientes o posiciones que debaten la naturaleza del mismo, siendo estas:

##### **3.2.1 Posición unionista.**

Esta posición nos indica que el ilícito tributario no se diferencia de la del delito penal común, pues la esencia en el ilícito tributario y en el delito común es la misma.

### 3.2.2 Posición antagónica.

Esta posición nos indica que el ilícito tributario se diferencia del delito del derecho penal común en la esencia entre delito y lo ilícito, puesto que el ilícito tributario no es un delito, sino un obrar en contra de lo que está mandado.

Como conclusión la división entre lo que es ilícito propiamente tributario sancionada con una multa administrativa y el delito de defraudación tributaria penado en la ley, es que el ilícito es la acción u omisión de un deber jurídico y el delito debe tener todos sus elementos positivos para que sea considerado como delito y sea castigado con una pena. Tanto el Decreto 6-91 del Congreso de La República Código Tributario y todas sus reformas, como ley específica en materia tributaria y el Decreto 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, tipifican los delitos y regula las penas a nivel general.

### **3.3 Diferencia entre ilícito y delito**

Encontramos que el ilícito es la acción u omisión de hacer lo que la ley prohíbe o no hacer lo que la ley ordena.

El delito debe contener todos sus elementos positivos para que exista siendo estos: La acción, la tipicidad, que sea antijurídico, la culpabilidad, la imputabilidad y la punibilidad.

Así mismo nace a la vida jurídica como el delito de defraudación tributaria y el delito de estafa mediante informes contables, como lo regula el Decreto 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas.

### **3.4 Elementos del ilícito tributario**

Estos elementos se dan ya sea en infracciones o delitos, tienen el mismo carácter especial en que se revisten, siendo estos los siguientes:

#### **3.4.1 Hecho punible.**

Es la acción que afecta el patrimonio del Estado, la cual consiste en dejar de pagar en todo o en parte los tributos adeudados al fisco, lo cual está tipificado en la ley como delito, infracción o contravención.

#### **3.4.2 Elemento subjetivo.**

Son los sujetos activos son los contribuyentes o responsables del pago de tributos, quienes debiendo cumplir por lo normado en la ley no lo cumplen.

#### **3.4.3 Elemento objetivo.**

En este elemento se encuentra el dolo y la finalidad de obtener un provecho de tipo patrimonial, sin entregar a las cajas fiscales los

atributos adeudados al Estado, después de realizado el hecho generador, utilizando el tributo apropiado para provecho del sujeto pasivo.

Para Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, se encuentra enmarcado dentro el ilícito “quien haciendo uso de subterfugios defrauda al fisco buscando su enriquecimiento en detrimento de los recursos del Estado con dolo o culpa”<sup>14</sup>.

#### 3.4.4 Elemento formal.

Estos elementos se encuentran debidamente tipificados en las leyes ordinarias de la legislación guatemalteca, tales como: el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, el Decreto 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, el Decreto 51-92 del Congreso de la República Código Procesal Penal y todas sus reformas, que norman las figuras e instrumentos legales de las cuales se pueden valer el contribuyente, la administración tributaria y el juzgador para accionar y condenar o absolver un caso concreto.

#### 3.4.5 Aplicación conjunta de la defraudación fiscal.

Este elemento tiene relación con el principio non bis in ídem, el cual nos indica que no puede haber dos procedimientos por un mismo delito, y por lo tanto no pueden existir dos condenas por una misma acción del contribuyente. El

---

<sup>14</sup> **Ibid.**, pág. 150.

Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, incluye este elemento en sus Artículos 70 y 89 en el cual establecen la prohibición de la doble pena.

Y como elementos genéricos de los delitos tributarios se encuentran:

- Existencia de un hecho punible: consiste en que se haya cometido un hecho que esta tipificado en la ley.
- Intención fraudulenta: consiste en que haya dolo por parte del la persona que comete el hecho punible para defraudar al fisco.
- Perjuicio al interés fiscal: Consiste en el perjuicio que el sujeto activo del hecho generador con su intención fraudulenta transgreda los intereses del fisco.

### **3.5 Formas de extinción del ilícito tributario**

Atendiendo a si es una infracción o un delito, la forma en la cual el ilícito tributario se extingue, se desarrollará la temática de la siguiente manera:

#### **3.5.1 Infracción.**

Si una infracción es castigada con una sanción de tipo pecuniario, se extingue con el

cumplimiento del pago de la sanción o por prescripción o condonación.

### 3.5.2 Delito.

Si se consuma un delito, la extinción se da con el cumplimiento de la pena que establece en su caso el Decreto 17-73 del Congreso de La República Código Penal y todas sus reformas.

### 3.5.3 Por prescripción.

Se da cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado, por haber transcurrido el tiempo establecido en la ley, el Decreto 6-91 del Congreso de La República Código Tributario y todas sus reformas, establece que son cuatro años, mientras no se interrumpa la prescripción. Por consiguiente cuando se da la prescripción, se extingue el derecho de la administración tributaria de exigir el pago de los tributos y de realizar revisiones.

### 3.5.4 Por extinción de la responsabilidad.

Se extingue la responsabilidad cuando se dan las circunstancias establecidas en el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, en su Artículo 75 siendo estas:

1. Muerte del infractor.

2. Exoneración o condonación.
3. Prescripción.
4. Por declaración de incobrabilidad por parte de la administración tributaria. Artículo 55 del mismo cuerpo legal.

Así mismo en el Decreto 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, en su Artículo 101 el cual norma las siguientes causas de extinción de la responsabilidad penal, siendo estas:

1. Por la muerte del procesado o condenado.
2. Por amnistía.
3. Por perdón del ofendido, en los casos en que la ley lo permita expresamente.
4. Por Prescripción.
5. Por cumplimiento de la pena.

### **3.6 Infracciones y delitos**

Las infracciones y los delitos se diferencian por su ámbito de aplicación, siendo las

infracciones del ámbito derecho administrativo y los delitos del ámbito derecho penal. En ese contexto encontramos una definición que nos indica lo siguiente: “La falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible”<sup>15</sup>. Para Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez las infracciones “son las violaciones a las normas tributarias, o el no pago de los tributos, o el incumplimiento de las obligaciones tributarias tanto de tipo formal como material, y por consiguiente no todas las infracciones tienen las mismas características”<sup>16</sup>.

La infracción es entonces la actitud del contribuyente que constituye una transgresión o el incumplimiento contra las normas tributarias.

El Decreto 6-91 del Congreso de La República Código Tributario y todas sus reformas, en su Artículo 69 establece a las infracciones como: Toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la administración tributaria, en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en otras leyes tributarias.

### **3.7 Clasificación de las infracciones**

#### **3.7.1 Infracciones sustanciales.**

Se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley y

---

<sup>15</sup> Giulliani Fonrouge, Carlos, **Ob. Cit.**, pág. 308.

<sup>16</sup> **Ob. Cit.**, pág. 139.

tienen relación con las obligaciones materiales.

### 3.7.2 Infracciones formales.

Son las transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, tienen relación con las obligaciones formales.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, en su Artículo 71 establece lo siguiente: Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de los tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
5. El cumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

Como una parte importante del derecho tributario también encontramos a las sanciones las cuales están íntimamente ligadas a las infracciones.

Las sanciones son el castigo que se impone por la trasgresión o el incumplimiento a las normas tributarias, las cuales el Estado aplica al infractor una sanción que esta de acuerdo con el tipo de infracción que se cometa.

Así mismo encontramos que la sanción es “La existencia del deber jurídico se determina por virtud de que la violación de la conducta en aquél señalada constituye el presupuesto de una sanción jurídica, esto es el supuesto de una de las formas de la coercitividad inexorable”<sup>17</sup>.

Entre otras definiciones de sanción encontramos que “Es la consecuencia jurídica del incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado a cumplirlo, la implementación de esta sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto previamente establecido, el cual consiste en la inobservancia de un deber determinado por una norma a cargo del sujeto sancionado, el que puede ser de tipo material, como lo es no pagar impuestos, o formal, como lo es el no presentar declaraciones”<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Recaséns Siches, Luis. **Introducción al estudio del derecho**. pág. 130.

<sup>18</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, **Ob. Cit.**, pág. 145.

### **3.8 Clasificación de las sanciones**

#### **3.8.1 Sanciones coactivas**

Son en las que se pierde el derecho y se paga la obligación pecuniaria, en materia tributaria las sanciones son de carácter coactivo.

#### **3.8.2 Sanciones no coactivas**

En estas sanciones se sustituye la prestación por el cumplimiento de otra obligación, la cual no es siempre el pago de la multa en la que se incurre, pero en materia tributaria no existen este tipo de sanciones.

#### **3.8.3 Sanciones pecuniarias**

Consisten en que a través de una retribución económica, el sancionado responde por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales, en materia tributaria la mayoría de sanciones son pecuniarias.

#### **3.8.4 Sanciones no pecuniarias**

Son las que se aplican como consecuencia de haber infringido la ley tributaria, pero teniendo en cuenta la gravedad de la infracción la administración puede imponer otro tipo de sanciones tales como no permitir que el sancionado goce de algún beneficio, las

cuales el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, las tiene como el cierre temporal de negocios.

### **3.9 Infracciones tributarias criminalizadas**

Donde existe la infracción se halla un bien jurídico tutelado, en el caso de las infracciones tributarias lesionan el interés comunitario al no ingresar los tributos en el tiempo y forma establecidos en la ley y esperados por el Estado, de aquí nace un proceso de criminalización por la penalización de actuaciones defraudadoras, tipificándolas como delitos y creando la figura del delito tributario, conocido doctrinariamente como delito fiscal y en la legislación guatemalteca como delito de defraudación tributaria, tipificado en el Decreto 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, en su Artículo 358 literales a) b) c) y d).

### **3.10 Regulación legal guatemalteca del ilícito tributario**

En nuestra legislación el ilícito tributario está tipificado en las siguientes leyes:

3.10.1 Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas

Este código regula las infracciones y sanciones tributarias administrativas y contiene dentro de su normativa el procedimiento administrativo tributario que contiene los recursos y su procedimiento y el procedimiento judicial del proceso contencioso

administrativo tributario en su Artículo 167.

3.10.2 Decreto 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas.

Este código tipifica y norma entre otros, los delitos de defraudación tributaria y defraudación mediante informes contables, penalizando las infracciones tributarias constitutivas de delito, los cuales se encuentran en los Artículos 51, 72, 271, y 358 literales A, B, C y D.

3.10.3 Decreto 51-92 del Congreso de la República Código Procesal Penal y todas sus reformas.

Este código regula el proceso del ilícito tributario, siendo el mismo que regulan el proceso penal, especialmente los Artículos 27, 264, 328 y 330.

### **3.11 Evasión y elusión tributaria**

La evasión consiste en el no pago al Estado de los tributos, alterando todas las finalidades que el impuesto haya perseguido. La evasión puede operar de las siguientes formas:

### 3.11.1 Evasión ilícita o evasión propiamente dicha

Se realiza transgrediendo las leyes tributarias, estando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria obligado al pago de los impuestos por haberse cumplido los requisitos previamente establecidos en la ley, no cumple con el pago al Estado. Es conocido como delito de defraudación tributaria tal como lo tipifica el Decreto 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, en su Artículo 358 "A".

### 3.11.2 Elusión o evasión lícita

Se le llama evasión lícita porque en el actuar del sujeto pasivo no transgrede ningún precepto legal, la actitud del contribuyente es jurídicamente inobjetable, en otras palabras el sujeto pasivo realiza el hecho generador, pero utilizando la misma u otra ley tributaria elude el pago del tributo y no lo entrega a las cajas fiscales como es su obligación.

Es cuando no se realiza las actividades gravadas concretamente en la ley o no ejecutando o simulando la ejecución de un hecho no descrito en la ley y escondiendo a propósito el acto constitutivo de hecho generador previamente establecido en la legislación.

Como impacto que provoca la evasión en el Estado encontramos los siguientes efectos:

1. Altera la finalidad tributaria y fiscal que tiene el Estado, como consecuencia desproporciona los ingresos públicos.
2. Modifica la incidencia de los impuestos, crea una carga tributaria a los contribuyentes que sí pagan sus impuestos.
3. Obliga al Estado a crear nuevos impuestos o a aumentar el porcentaje de los ya existentes.

### **3.12. Delito de defraudación tributaria**

#### **3.12.1 Definición**

Es el que comete 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.

Este delito lo encontramos tipificado en el Artículo 358 “A” del Decreto Número 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, el cual lo norma de la siguiente manera: 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 será sancionado con prisión de uno a seis

años y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá además la pena de expulsión del territorio nacional.

Así mismo para el desarrollo del presente estudio, considero necesario mencionar que existen casos especiales de defraudación tributaria, siendo los siguientes:

1. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.

2. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la administración tributaria, con el animo de afectar la determinación o el pago de los tributos.

### **3.12.2 Clasificación legal**

El delito de Defraudación tributaria, se encuentra en clasificado como un delito del derecho penal tributario, puesto que se penan las infracciones cometidas por los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias y además contienen los elementos de dolo, culpa, antijuricidad y tipicidad.

### **3.12.3 El bien jurídico tutelado**

En este delito el bien jurídico que se protege es la Hacienda Pública. Entiéndase que entre la Administración se tiene contemplado lo que es la gestión, el gobierno de los intereses o bienes, en especial de los públicos. Ante tal denominación de lo que es administración podemos decir que la administración tributaria es el manejo y distribución de los tributos que deben ser recaudados por el gobierno, para la realización del bien común.

La hacienda pública está constituida por el cúmulo o conjunto de bienes del Estado, muebles o inmuebles, rentas, impuestos y demás ingresos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y al progreso nacional, esta misma esta encargada de los bienes y recursos, en su recaudación, conservación y aplicación.

### **3.12.4 Elementos personales**

Entre los elementos que componen la tipificación del presente delito están los siguientes:

#### **3.12.4.1 Sujeto activo**

Es el que toma parte directa en la ejecución del hecho u omisión. Para encuadrarlo a la presente investigación, con respecto a lo normado por el Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas, es

el contribuyente, o sea quien venda bienes muebles o preste servicios.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas en su Artículo 95 en su epígrafe responsabilidad establece que: los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones. Así mismo en el mismo cuerpo legal en su Artículo 82 establece: responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.

#### 3.12.4.2 Sujeto pasivo

Es el Estado a través de la hacienda pública y esta a su vez por la administración tributaria, al ser afectados en su manejo, recaudación y en el cumplimiento de su objetivo.

#### 3.12.4.3 Elemento material

Es el que se genera al momento en que el Estado deja de percibir los recursos por medio de los tributos, para el cumplimiento de sus objetivos siendo este alcanzar el bien común.

### **3.12.5 Clases de pena en el delito de defraudación tributaria**

En el presente delito se dan dos clases de penas para quien cometa transgreda la ley penal y tributaria, siendo estos:

#### **3.12.5.1 Pena privativa de libertad.**

El Decreto Número 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, en su Artículo 358 "A" establece que la pena privativa de libertad a cumplir será de uno a seis años.

#### **3.12.5.2 Pena de multa**

El Decreto Número 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, en su Artículo 358 "A" establece que se sancionará a quien cometa este delito con una multa equivalente al impuesto omitido.

#### **3.12.5.3 Penas accesorias**

El Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, norma las penas accesorias que existen cuando se infringe la ley tributaria, mediante sanciones, la cual es un producto final de la investigación se desarrolla de la siguiente manera:

#### 3.12.5.4 Cierre temporal

Esta sanción se encuentra normada en sus Artículos 85 y 86 se aplica a las personas individuales o jurídicas propietarias de los establecimientos o negocios por:

- No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas. Siendo el caso de la presente investigación deberá ser emitidas y proporcionadas al adquiriente o comprador, en el momento de la entrega real de los bienes.
- Por emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias que no estén previamente autorizados por la administración tributaria.

El cierre temporal se aplica con un plazo mínimo de 10 días y un plazo máximo de 20 días continuos y se duplica cuando el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad o abre o utiliza el local que fue sancionado.

Cuando el lugar es cerrado temporalmente y fuere a la vez casa de habitación se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero no se pueden efectuar operaciones mercantiles, ni ejercer la profesión u oficio del sancionado.

#### 3.12.5.5 Retención

Este tipo de sanción esta regulada en el Artículo 91 del mismo cuerpo legal y se aplica a quienes actúan en calidad de agente de retención o de percepción, por no enterar a las cajas fiscales correspondientes dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, siendo los impuestos percibidos o retenidos sancionados con una multa equivalente al cien por ciento (100%) por ciento de dicho impuesto percibido o retenido.

#### 3.12.5.6 Mora

Esta sanción se encuentra regulada en el Artículo 92 del mismo cuerpo legal y se aplica al contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo, se aplicara una sanción de este tipo por cada día de atraso equivalente a multiplicar el tributo a pagar por el factor 0.0005 por el número de días de atraso.

#### 3.12.5.7 Infracción a los deberes formales.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas lo regula en su Artículo 94, indicando que constituyen este tipo de infracciones todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales establecidas en el mismo cuerpo legal y en otras leyes tributarias, estando entre estas:

- Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente; lo cual es sancionado con multa del 100 por ciento del impuesto omitido en

cada operación, es el caso particular de esta infracción que para que la misma proceda debe existir denuncia del adquirente ante la administración tributaria.

- Omitir la percepción o retención de tributos de acuerdo con las normas establecidas en el Código Tributario y en las leyes tributarias específicas; siendo la sanción una multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere.
- Emitir facturas o demás documentos legales exigidos por las leyes tributarias cuando no cumplan con los requisitos según la ley específica. La sanción consiste en multa de cien quetzales (Q100.00) por cada documento, teniendo el máximo de cinco mil quetzales (Q5000.00) en cada período mensual, pero en ningún caso la sanción máxima podrá exceder del dos (2%) por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

#### 3.12.5.8 Infracciones cometidas por profesionales o técnicos

El mismo cuerpo legal lo regula en su Artículo 95, en el cual responsabiliza a los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

## **CAPÍTULO IV**

### **4. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los requisitos mínimos de las facturas**

#### **4.1 Definición del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto puesto que grava los objetos de consumo en general o determinados servicios y se encuentra incluido dentro del precio con indicación o sin ella, el cual se establece tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final, quien al final es el que paga la totalidad del impuesto.

#### **4.2 Características**

Las características del impuesto al valor agregado son:

4.2.1 Grava la venta, transferencia, exportación de bienes y suministro nacional.

4.2.2 Grava la adquisición, importación o consumo de bienes y servicios.

4.2.3 Gravan el ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas.

4.2.4 Gravan la exteriorización documentada de actos y negocios jurídicos.

### **4.3 Sujetos**

El Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto Al Valor Agregado y todas sus reformas en su Artículo 2 nos indica los sujetos, los que se entenderán como definiciones de la siguiente manera:

Por venta.

Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles, situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos independientemente de la designación que le den las partes y el lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

Por servicio.

La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.

Por contribuyente.

Toda persona individual o jurídica incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en

el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

Así mismo los tipos de contribuyentes que enmarca el Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto Al Valor Agregado y todas sus reformas se encuentran:

- A. El contribuyente que celebre un acto o contrato comprendido entre los hechos generadores de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- B. El importador habitual o no.
- C. El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- D. El beneficiario del servicio, si el que efectuó la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- E. El comprador cuando realice operaciones de facturación por cuenta del vendedor.
- F. Las sociedades civiles, mercantiles, las irregulares y las de hecho y las copropiedades, excepto las comunidades hereditarias que adjudiquen bienes en pago efectuadas por la partición de la masa hereditaria o finalización del proindiviso.

Así mismo en el Artículo 2 del Acuerdo Gubernativo 311-97 Reglamento de la Ley del Impuesto Al valor Agregado nos define lo siguiente:

Vendedor.

Es toda persona individual o jurídica, con inclusión de las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y otros entes similares que aunque no tengan personalidad jurídica propia y que realicen en forma habitual ventas de bienes sean estos de su propia producción o adquirirlos de terceros y se incluye al Estado y sus entidades autónomas cuando efectúen ventas afectas al Impuesto al Valor Agregado.

Prestador de servicios.

Es toda persona individual o jurídica, con inclusión de las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y otros entes similares que aunque no tengan personalidad jurídica propia y que realicen en forma habitual prestaciones de servicios incluyéndose al Estado y sus entidades autónomas cuando efectúen prestaciones de servicios afectas al Impuesto al Valor Agregado.

Habitualidad.

Es la realización por parte de una persona, de ventas o prestaciones de servicios, que tengan naturaleza similar y se produzcan en cantidad superior a una oportunidad en

cada período mensual o que las realice con un mismo adquirente más de una vez en el transcurso de doce meses. Se presume la habitualidad en todas las transferencias o retiros de bienes y prestaciones de servicios, que efectúe una persona dentro de su giro comercial aunque las efectúe para si misma.

El Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas en su Artículo 3 tiene como hechos generadores del mismo los siguientes:

1. La venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos en 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 todo bien en pago, excepto las efectuadas por la partición de la masa hereditaria o finalización del proindiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente, propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa, para su uso o consumo personal o familiar.

7. La destrucción perdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, excepto en los casos de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
8. La venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos.
10. La aportación de bienes inmuebles a sociedades.

Como base imponible del Impuesto al Valor Agregado para las ventas, será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Y en lo que respecta a la prestación de servicios la base imponible es el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. El impuesto a pagar es la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo.

De conformidad con el Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto Al Valor Agregado y todas sus reformas en su Artículo 26 y el Acuerdo Gubernativo 311-91 Reglamento de La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 31, establecen que las personas individuales o jurídicas para poder realizar operaciones gravadas por el impuesto, están obligadas a inscribirse previamente en el registro de tributario unificado que lleva la Superintendencia de Administración Tributaria.

Seguidamente deberán registrarse como contribuyentes del impuesto, afiliando todos los negocios, establecimientos u oficinas de su propiedad con sus respectivas direcciones.

El Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas en su Artículo 36, establece que los contribuyentes deben obtener autorización previa de la administración tributaria para el uso de facturas, para respaldar sus operaciones de ventas y prestaciones de servicios para cada uno de los negocios, establecimientos y oficinas de su propiedad.

Los contribuyentes afectos al Impuesto del Valor Agregado, están obligados a emitir y entregar al adquirente, siendo a la vez obligación del adquirente exigir y retirar, las facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten e incluso las operaciones exentas, debiendo emitirse como mínimo, en original y una copia, entregando la original al adquirente y la copia quedará en poder del emisor, tal como lo establece el Artículo 29 literal “a” del Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas y el Acuerdo Gubernativo 311-97 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 32.

El impuesto debe estar incluido en el precio, el cual se encuentra en los documentos que se deben de emitir y entregar, siendo el presente caso en las facturas tal como lo establece el Artículo 32 del Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas.

#### **4.4 Declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado**

Los contribuyentes deberán presentar en el plazo de un mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior. En forma conjunta con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante, debiéndose efectuar en la Superintendencia de Administración Tributaria o en instituciones autorizadas por esta, tal como lo establecen los Artículos 40 y 41 del Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas.

#### **4.5 Régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes**

Los contribuyentes que opten por el régimen de tributación simplificada de los pequeños contribuyentes, como lo establece el Artículo 45 del Acuerdo Gubernativo 311-97 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tendrán las siguientes obligaciones:

1. Emitir facturas por las ventas o servicios que realicen.
2. Están facultados para no emitir facturas por las ventas o servicios por el valor de veinticinco quetzales (Q.25.00) o menos. No obstante, tales ventas o servicios estarán sujetos al impuesto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que formarán parte en todo caso, de su débito fiscal. Además deberá emitir diariamente una factura por el monto total de tales ventas, de la

cual deberán conservar en su poder tanto el original como sus copias.

3. Llevar un libro para registrar diariamente sus compras, ventas y prestaciones de servicios, debiendo ser este libro previamente habilitado por la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. Globalizar en el libro en el que registran diariamente sus compras, ventas y prestaciones de servicios indicar en una sola línea todas las ventas realizadas por montos de veinticinco quetzales (Q.25.00) o menos haciendo referencia de número de factura emitida por el total de estas ventas.

#### **4.6 Requisitos mínimos de las facturas**

La factura es el documento que comprueba el contrato que hubo entre las personas y que del mismo se origino una venta de bien mueble o la prestación de servicio, el cual tiene incluido el Impuesto al Valor Agregado siendo este la tarifa única o el tipo impositivo del 12% sobre la base imponible.

El Acuerdo Gubernativo 311-97 Reglamento de la Ley al Impuesto al Valor Agregado, en su Artículo 33 establece los requisitos mínimos para las facturas siendo estos los siguientes:

1. Identificación del documento de que se trate, (factura, nota de débito o nota de crédito).

2. Numeración correlativa de cada tipo de documentación de que se trate. En las numeraciones que tengan también una identificación de serie, ésta deberá constar de un máximo de tres caracteres.
3. Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.
4. Número de identificación tributaria (NIT) del emisor.
5. Dirección del establecimiento.
6. Fecha de emisión del documento.
7. Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social si es persona jurídica.
8. Número de identificación tributaria (NIT) del adquirente. Si este no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas C.F.
9. Descripción de la venta, la prestación de servicios o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.

10. Descuentos concedidos.

11. Cargos aplicados con motivo de la transacción.

12. Precio total de la operación, con inclusión del impuesto.

Los datos a que se refieren los numerales del 1 al 5 siempre deben estar impresos en los documentos elaborados por la imprenta.

Según el Acuerdo gubernativo 311-97 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 35 en los casos de empresas que se dediquen al transporte terrestre de personas, espectáculos públicos, juegos mecánicos y electrónicos, peajes, cines, teatros, ingreso a ferias y centros recreativos, la administración tributaria, podrá autorizar, previa solicitud del contribuyente, el uso de facturas preimpresas. Dichas facturas deberán emitirse como mínimo en original y duplicado en talón con codo y dar cumplimiento a los siguientes requisitos:

1. La denominación factura.
2. Numeración correlativa. En numeraciones que tengan una identificación de serie, ésta deberá contener un máximo de tres caracteres.
3. Nombre completo y nombre comercial del contribuyente emisor, si es persona

individual; razón social y nombre comercial si es persona jurídica.

4. Número de identificación tributaria del emisor.
5. Espacios en blanco para que el propio adquiriente consigne su número de identificación tributaria y su nombre completo.
6. Fecha de emisión del servicio.
7. Descripción del servicio.
8. Precio total del servicio.

Los datos a que se refieren los numerales del 1 al 4, siempre deben estar impresos para este tipo de facturas.

La administración tributaria autorizará el uso de máquinas o cajas registradoras para emitir facturas y otros documentos a requerimiento y justificación que realizará el contribuyente emisor, tal como lo establece el Artículo 36 del Acuerdo Gubernativo 311-97 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Dichas facturas emitidas por máquinas o cajas registradoras autorizadas de forma mecánica o computarizada, deberán contener, como mínimo y en forma legible, la siguiente información:

- “1. La denominación factura.
2. Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.
3. Número de Identificación Tributaria del contribuyente emisor.
4. Número de resolución por la que la administración tributaria autorizó la emisión de las facturas y rango autorizado.
5. Número de la factura, cuya secuencia consecutiva no debe interrumpirse por ningún motivo, salvo cuando la caja o máquina registradora llegue a su máxima capacidad numérica, desde cuyo punto debe de solicitar nueva autorización para emisión de facturas.
6. Nombre y apellido del adquirente, si es persona individual denominación o razón social; si es persona jurídica o en su defecto la indicación siguiente: Nombre, debiéndose considerar un espacio en blanco para que se consigne razonablemente el nombre, razón o denominación social, según sea el caso del adquirente.
7. Número de Identificación Tributaria del adquirente. Si este no lo tiene o no lo informa al emisor, se consignarán las palabras consumidor final o las iniciales

C.F.; o en su defecto indicará lo siguiente NIT:, debiéndose considerar un espacio en blanco para que se consigne dicho número. En estos casos, tanto el nombre de la persona adquiriente, como la consignación del NIT, deberá ser escrito manualmente en el documento original, bajo la responsabilidad del emisor.

8. Descripción de la venta o del servicio prestado y de sus respectivos valores.
9. El precio total de la operación, con inclusión del impuesto, así como la indicación de descuentos aplicados.
10. Fecha de emisión”. (sic.)

Así mismo la administración tributaria solamente autoriza máquinas o cajas registradoras, mecánicas o computarizadas que cuenten con los dispositivos internos de seguridad que garanticen que no puede producirse la eliminación o alteración, parcial o total de las operaciones realizadas. Toda máquina o caja registradora cuya utilización haya sido autorizada deberá tener adherido o grabado, en una parte visible un distintivo emitido por la administración tributaria, en la que se indique que la misma está autorizada para emitir facturas u otros documentos , el nombre del contribuyente emisor, su número de identificación tributaria, su domicilio fiscal, el numero de resolución por medio de la cual se autoriza el uso, la dirección comercial en la cual se utilizará la maquina o caja registradora o la indicación que su ubicación podrá ser móvil, la marca modelo, número de fabrica y otros datos que individualicen la máquina o caja

registradora y si por cualquier causa o motivo se despegare o deteriorare el distinto referido, el contribuyente emisor, deberá solicitar la reposición gratuita del mismo.

La administración tributaria con base en el volumen de emisión de facturas de ventas y el número de establecimientos comerciales del contribuyente, podrá autorizar el uso de sistemas integrados de contabilidad, para emitir facturas, que cumplan con los requisitos legales, siempre que el sistema registre diaria e integralmente las operaciones de ventas, en equipos instalados dentro del territorio nacional y que no permitan la eliminación o alteración parcial de las operaciones facturadas, ni la duplicidad en la numeración de facturas utilizadas. Dichas operaciones deben quedar debidamente grabadas, para facilitar su verificación por parte de la administración tributaria, para la autorización o denegatoria del uso del sistema, se emitirá resolución por parte de la administración tributaria, con base a los dictámenes que la misma estime pertinente solicitar.

Cuando la administración tributaria encuentre indicios de que el sistema computarizado integrado de contabilidad para emitir facturas, y otros documentos cuyo uso se autorizó, se alteró la información de las ventas realizadas u otros aspectos importantes, procederá a cancelar la autorización del sistema y presentar la denuncia penal al órgano correspondiente.



## CAPÍTULO V

### 5. Origen del problema

Al referirnos al origen de algo, hacemos referencia a su génesis, es decir la fuente de donde una situación se originó. Es de suma importancia establecer de donde proviene un problema para poder comprender cómo surgió, la forma en la que evoluciona, su situación actual y así poder finalmente plantear las posibles soluciones al mismo.

Estudiar el origen de los problemas es importante ya que de esa manera también se puede establecer a que rama del derecho comprenden las instituciones jurídicas que se estudian y así consigue delimitar mejor el problema para su análisis y estudio, siendo en este caso una rama del derecho público porque el Estado interviene directamente para la creación, recaudación, control y fiscalización de los tributos y poder así satisfacer las necesidades de la población alcanzando el bien común.

A continuación se citan los cuerpos legales y los Artículos de los mismos donde se origina el problema en estudio. Esto para hacer una referencia legal clara y lograr establecer las normas que se consideran estrechamente relacionadas con la presente investigación.

## **5.1 Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y todas sus reformas**

El Artículo 11 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y todas sus reformas establece que el Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

## **5.2 Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas sus reformas**

En su Artículo 29 nos establece: Los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado de esta ley están obligados a emitir y entregar al adquiriente, y es obligación del adquiriente exigir y retirar, los documentos siguientes:

- a) Facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas;
- b) Notas de débito para aumentos de precio o recargos sobre operaciones ya facturadas;
- c) Notas de crédito para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones facturadas.

### **5.3 Procedimientos establecidos en el Código Tributario para la imposición de sanciones y los criterios de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**

El Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, entre lo establecido como infracción tributaria contiene la omisión del pago de tributos, para lo cual norma las infracciones específicas en el cual faculta al Organismo Ejecutivo, mediante acuerdo gubernativo, podrá establecer sanciones administrativas, cuando considere que se están infringiendo las leyes relativas a las actividades de comercio, de industria, de agricultura o de servicios. Independientemente de requerir a los tribunales competentes las acciones penales o las sanciones de suspensión de apertura de los negocios que incurran en infracciones a dicho cuerpo legal, en omisión, evasión, o defraudación de tributos y contribuciones o incumplan en el pago de los mismos.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas establece las penas accesorias que tiene el delito de defraudación tributaria como lo vimos en el capítulo VII de la presente investigación, pero para ello se debe seguir un procedimiento según el tipo de infracción que se haya cometido, siendo estos los siguientes:

#### **5.4 Procedimiento para el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios**

Al ser comprobada la comisión de una de las infracciones que regula el Artículo 85 del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, la administración tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de la Dirección de Asuntos Jurídicos, presentando solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente a efecto que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud o del acta faccionada. Dicha audiencia sirve para escuchar a las partes (contribuyente que cometió el delito y el representante de la administración tributaria), y recibir las pruebas pertinentes.

Al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata la resolución que en derecho corresponda y si procede ordenará el cierre temporal conforme al Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas. Como lo dijimos con anterioridad se aplicará la sanción con cierre temporal por un plazo mínimo de diez (10) días y un máximo de veinte (20) días continuos y si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola y oculta los dispositivos de seguridad, viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista al público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento se duplicará la sanción, que tal como

lo regula el Artículo 89 la omisión de pago de tributos se sancionará con una multa equivalente al cien por ciento(100%) del importe del tributo omitido.

Dicha sanción la será ejecutada por el juez que emitió la resolución con la intervención de un representante de la administración tributaria, “quien impondrá sellos oficiales con la leyenda CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA los cuales también deberán ser autorizados por el juez que emitió la resolución, con el sello del Tribunal y la indicación POR ORDEN JUDICIAL”. (sic.)

Sin embargo “el juez reemplazara la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos obtenidos por el sancionado, durante el último periodo mensual declarado, anterior a la imposición en los siguientes casos:

1. Cuando se trate de personas individuales o jurídicas y su función sea de utilidad pública o servicio público.
2. Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante.
3. Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades o profesionales” (sic.)

## **5.5 Procedimiento por pago extemporáneo de retención de impuestos**

Cuando se de el pago extemporáneo de retención o de percepción de impuestos, transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, la administración tributaria procederá a denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco, tal como lo establece el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas en su Artículo 91.

## **5.6 Procedimiento por infracciones cometidas por profesionales o técnicos**

Este tipo de infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal puesto que la administración tributaria procederá a denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco, tal como lo establece el Artículo 95 del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas.

## **5.7. Criterios de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria. (SAT)**

El Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas en su Artículo 98 faculta y a la vez ordena a la administración tributaria o Superintendencia de Administración Tributaria, a verificar el correcto cumplimiento de

las leyes tributarias, así mismo le delega las funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, pudiendo actuar conforme a lo normado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas, de su ley orgánica, de las leyes específicas de cada impuesto y de sus respectivos reglamentos. Y para tales efectos entre otras disposiciones podrá:

- “1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.
2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. Autorizará los formularios y también otros medios distintos al papel que utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.
3. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con el Código Tributario y demás leyes tributarias.
4. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
5. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago

de las obligaciones tributarias incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Pudiendo requerir en cada caso información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño, y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables y también podrá requerir la producción de listados e integraciones y la realización de pruebas”. (sic.)

## **5.8 Elementos de la fiscalización**

La administración tributaria está facultada para la fiscalización e investigación que este basada en los siguientes documentos:

1. Los libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. Así mismo podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente y requerir y obtener de éste toda la información necesaria incluso por los mismos medios para establecer su verdadera situación tributaria.
2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes

que se importen o exporten.

## **5.9 Órganos encargados de la fiscalización**

Para el cumplimiento de sus funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con tres intendencias, tal como lo establece el Artículo 23 del Acuerdo Gubernativo 2-98, Reglamento Interno de La Superintendencia de Administración Tributaria, las cuales son:

1. Intendencia de Aduanas.
2. Intendencia de Recaudación y Gestión.
3. Intendencia de Fiscalización.

A efectos de la presente investigación nos limitamos a estudiar únicamente a la Intendencia de Fiscalización; dicha intendencia tiene entre algunas de sus funciones las siguientes:

- Establecer en coordinación con la Dirección de Asuntos Jurídicos, los criterios técnicos y jurídicos aplicables en la Superintendencia de Administración Tributaria, en materia de fiscalización.

- Planificar y programar a nivel nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Decreto 6-91 del Congreso de la Republica Código Tributario y todas sus reformas.
- Coordinar y controlar la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización.
- Velar por el cumplimiento de los procedimientos y técnicas de fiscalización definidos.

Así mismo esta intendencia cuenta con los departamentos de:

- a) Programación de la fiscalización.
- b) Evaluación y control.

Es de suma importancia indicar que quien está encargada de ejecutar los programas de fiscalización es el Departamento de Fiscalización de la Coordinación Regional.

### **5.10 Solución al problema de la presente investigación**

Convencer a la población de su actuar errado y del daño que le ocasionan al Estado

por la no facturación por venta de bienes muebles y prestación de servicios sería una pérdida de tiempo y casi imposible. Por lo cual considero como una solución la enseñanza profunda desde la educación primaria de la importancia que tiene para el Estado, el cumplimiento de el pago de los tributos, pues estos nos sirven para que el estado se provea de fondos y este los invierta para el desarrollo de la nación y así poder alcanzar su finalidad que es el bien común.

Otra solución que se propone es la creación como tipo penal el enriquecimiento ilícito por la no facturación por la venta de bienes muebles y prestación de servicios, recordando los fines del derecho penal siendo estos la sanción y la rehabilitación de las personas que infringen la ley penal, así como una de sus características que es la prevención.

Así mismo al tipificar este tipo penal, también imponer una pena severa, consistiendo esta en la pena principal de prisión, que sea de tres a seis años, una multa equivalente al ochenta por ciento por no pagar el Impuesto al Valor Agregado y la pena accesoria del comiso de todos los bienes que hayan sido del producto del tipo penal de enriquecimiento ilícito.

Es oportuno recordar que la prevención existe de manera general siendo su finalidad en este caso provocar en toda la población del Estado un temor a ser castigado penalmente por la transgresión de la ley penal y la prevención de manera específica para la persona a quien se le condeno y se le hubiese impuesto una pena por haber delinquido, creándole un temor y un estado de conciencia para que no vuelva a

delinquir.

Al momento de la creación de este tipo penal que se respeten los principios generales del derecho y los principios propios del derecho tributario y del derecho penal, pues estos son la base que existe en el ordenamiento jurídico en un Estado, y respetando también el principio de la supremacía constitucional, el cual nos indica que la Constitución Política de la República de Guatemala prevalece sobre cualquier tratado o ley que formen parte del ordenamiento jurídico de la República de Guatemala, debido a que en muchas leyes vigentes en nuestro ordenamiento jurídico estos se transgreden y son objeto de nulidad ipso jure.

## CONCLUSIONES

1. Es un deber formal de los contribuyentes inscribirse ante la administración Tributaria antes de iniciar sus actividades, tal como lo establece el Artículo 120 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y todas sus reformas; el cual en muchas veces no lo realizan y la Superintendencia de Administración Tributaria no se percata.
2. En la actualidad existe una pobre cultura jurídica tributaria, causando un daño al Estado cuando las personas que se dedican a la venta de bienes muebles o a la prestación de servicios, no emiten factura por esos mismos hechos generadores establecidos en la ley.
3. En el Decreto 20-2006 del Congreso de la República, Ley para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, no existe una figura legal que contrarreste en forma severa el enriquecimiento ilícito, provocado por no emitir la factura por la venta de bienes muebles y prestación de servicios.
4. Las personas que venden un bien mueble o prestan un servicio, en la mayoría de veces omiten la entrega de la respectiva factura, indicando que en ese momento no tienen facturas, por lo cual el consumidor o usuario queda sin un medio probatorio que le ampare de la compra del bien mueble que realizó en su caso del servicio que le fue prestado.



## RECOMENDACIONES

1. Que el Estado de la República de Guatemala, realice una mayor descentralización de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que se pueda tener un mejor control sobre el cumplimiento de la obligación de inscribirse como contribuyentes a quienes vendan bienes muebles o presten un servicio y se de una mejor fiscalización por sectores de zonas y por sectores, por medio de auditorias.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, realice campañas de información para los contribuyentes, a cerca de los tributos, sus fines y de las obligaciones que estos tienen, para ayudar a que el Estado cumpla con su fin primordial que es el bien común y así evitar la necesidad de creación de nuevos impuestos o modificar los ya creados.
3. Se hace necesario que el Congreso de la República de Guatemala, reforme el Decreto 17-73 del Congreso de la República Código Penal y todas sus reformas, creando el tipo penal de enriquecimiento ilícito por defraudación tributaria, penalizándolo con prisión de tres a seis años, una multa equivalente al ochenta por ciento por no pagar el Impuesto al Valor Agregado y la pena accesoria del comiso.
4. El Ministerio de Economía, por ser la institución encargada de velar por la protección al consumidor, celebre acuerdos o convenios con la Superintendencia de Administración Tributaria, para brindar una mejor protección al consumidor, a la

cual éste se pueda avocar para poder iniciar las respectivas acciones legales, en contra de las personas que no le emitan su factura cuando corresponda.

## BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**. 4t., 8a. ed., Buenos Aires, Argentina., (s.e.), (s.f.).
- CUELLO CALAN, Eugenio, **Derecho penal, parte general y parte especial**. 1 vol, 2 vol, 3 vol, 4 vol.; 14a. ed., Barcelona, España: Ed. Bosch S.A., 1975.
- DIAZ DUBON, Carmen y LIZETT Najera Flores, **Derecho financiero I**. Guatemala: Ed. Praxis., 2003.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., **Derecho financiero II**. 2vols.; 4a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma., 1987.
- MILLAN GONZÁLES, Arturo, **Defraudación fiscal**. 3a. ed. México: (s.e.).2001.
- Ministerio de Finanzas de Países Bajos, **Manual de fiscalización, refuerzo de La función de fiscalización en las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe**. (s.l.i.) Ed. Publications BV., 2003.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth, **Derecho financiero, parte I, Finanzas públicas**. 2a. ed.; Guatemala: Ed. Impresiones Comunicación Gráfica G&A., 2004.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth, **Derecho financiero, parte II, derecho tributario**. 3a. ed.; Guatemala: Ed. Impresiones Comunicación Gráfica G&A., 2004.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth, **Fundamentos tributarios**. Guatemala: Ed. Impresiones Comunicación Gráfica G&A., 2005.
- OSSORIO Y FLORIT, MANUEL, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y Sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L.,1978.
- Páginas de Internet: [www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt).
- PUIG PEÑA, Federico, **Derecho penal, parte general**. 1t.; 1 vol., 5a. ed., Barcelona España: Ed. Nauta S.A., 1959.
- QUIÑONES RODRÍGUEZ, Byron, **La defraudación tributaria y juicio económico coactivo, dos aspectos de un hecho generador**. (s.l.i.), (s.e.) 2000.
- Real Academia Española, **Diccionario de la lengua española**. 19a. ed.; Madrid, España: Ed. Espasa-Calpe S.A., 1970.

RECASÉNS SINCHES, Luis, **Introducción al estudio del derecho**. México. Ed. Porrúa., 2000.

VILLEGAS, Héctor, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 6ta. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. de Palma., 1997.

#### **LEGISLACIÓN:**

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

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

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

**Código Civil**. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala Decreto Ley 106, 1964.

**Ley del Organismo Judicial**. Congreso de la República, Decreto Número 2-89, 1989.

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

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

**Ley de lo Contencioso Administrativo**. Congreso de la República, Decreto Número 119-96, 1996.

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

Acuerdo Gubernativo Número 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1997.