

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



**REGULARIZACIÓN DE LA FACTURA TELEMÁTICA EN LA LEGISLACIÓN  
TRIBUTARIA GUATEMALTECA Y SUS BENEFICIOS EN EL COMERCIO NACIONAL**

**OSCAR OBDULIO VILLEGAS GÓMEZ**

GUATEMALA, JUNIO DE 2008

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

**REGULARIZACIÓN DE LA FACTURA TELEMÁTICA EN LA LEGISLACIÓN  
TRIBUTARIA GUATEMALTECA Y SUS BENEFICIOS EN EL COMERCIO NACIONAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**OSCAR OBDULIO VILLEGAS GÓMEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, Junio de 2008

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

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

TRIBUNAL QUE PRACTICÒ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Edgar Mauricio García Rivera
Vocal:	Licda. Aura Marina Chang Contreras
Secretaria:	Licda. Benicia Contreras Calderón

**Segunda Fase:**

Presidenta:	Licda. Angela Aida Solares Fernández
Vocal:	Lic. Néstor René Granados Figueroa
Secretario:	Lic. Cesar Rolando Solares Salazar

**RAZÒN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas 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. Mario Rolando Valiente Escobar  
ABOGADO Y NOTARIO  
Col. 6738

11 Avenida 13-24 zona 1 2do. Nivel  
Teléfono: 6777-1044



Guatemala, 26 de Julio de 2,007

Licenciado  
MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Estimado Licenciado Castillo Lutín:

Respetuosamente me dirijo a usted, para informarle que en atención a la resolución de fecha veinticinco de mayo de dos mil siete, emitida por la unidad a su cargo, procedí a asesorar la tesis del bachiller OSCAR OBDULIO VILLEGAS GÓMEZ, intitulada **"REGULARIZACIÓN DE LA FACTURA TELEMÁTICA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA Y SUS BENEFICIOS EN EL COMERCIO NACIONAL"**.

Se decirle a usted que el presente trabajo de investigación llena todos lo requisitos exigidos por el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, y también informo que el autor puso de manifiesto su capacidad de investigación en la elaboración del trabajo de tesis; haciendo uso adecuado de las técnicas, métodos y bibliografía recomendados, aceptando las sugerencias que le hice con respecto a la postulación de las conclusiones y recomendaciones.

Por lo consiguiente emito el **DICTAMEN FAVORABLE** correspondiente, estando en condiciones de continuar con la fase de Revisión, sin otro particular me es grato suscribirme de usted.

Atentamente,

Lic. Mario Rolando Valiente Escobar

Col. 6,738


Licenciado  
Mario Rolando Valiente Escobar  
Abogado y Notario



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) LORENA ARRIAGA DE SAGASTUME, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante OSCAR OBDULIO VILLEGAS GÓMEZ, Intitulado: "REGULARIZACIÓN DE LA FACTURA TELEMÁTICA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA Y SUS BENEFICIOS EN EL COMERCIO NACIONAL".

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 el Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

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



cc. Unidad de Tesis  
MTCL/slth

**LORENA DINORA ARRIAGA CASTILLO**

*Abogada y Notaria*

*Avenida Reforma 8-60 zona 9 Edificio Galerías Reforma 5to. Nivel Oficina 513  
Teléfono 2339-4004*



Licenciado  
**BONERGE AMÍLCAR MEJÍA ORELLANA**  
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho



Señor Decano:

Respetuosamente me dirijo a usted en mi calidad de Revisora de Tesis del bachiller OSCAR OBDULIO VILLEGAS GÓMEZ según expediente número setenta y tres guión cero siete (73-07), y al respecto me permito dictaminar de la siguiente manera:

1. Con relación a la tesis del bachiller, con el tema intitulado **"REGULARIZACIÓN DE LA FACTURA TELEMÁTICA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA Y SUS BENEFICIOS EN EL COMERCIO NACIONAL"**.
2. Revisé detenidamente los capítulos del presente trabajo atendiendo a lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, los que tienen una congruencia lógica que permite determinar con claridad el contenido de la investigación.
3. La tesis pretende ilustrar al profesional y estudiante de las Ciencias Jurídicas y Sociales con relación al tema, el cual no se agota, pero deja criterios para poder motivar el análisis y contribuir a futuras investigaciones.
4. El tema investigado contiene los fundamentos teóricos, doctrinales y jurídicos de la problemática de estudio, las conclusiones son adecuadas al desarrollo del trabajo.

Por lo expuesto y como Revisora de Tesis emito **DICTAMEN FAVORABLE**, por lo cual puede continuarse con el trámite respectivo y posteriormente ser discutido en el Examen Público de Tesis. Sin otro particular me suscribo de usted.

Atentamente,

Licda. Lorena Dinora Arriaga Castillo  
Revisora de Tesis  
Colegiada 4569



Licda. Lorena Arriaga de Sagastume  
Abogada y Notaria

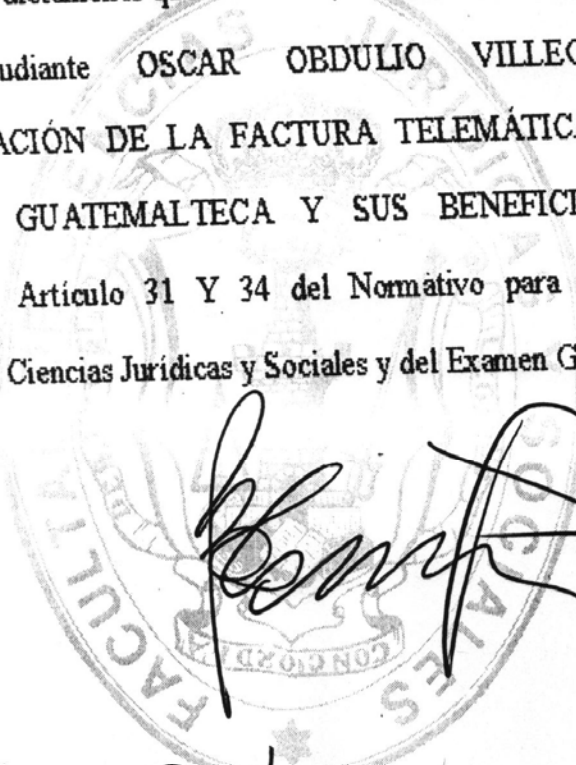


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintitrés de abril del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante OSCAR OBDULIO VILLEGAS GÓMEZ, Titulado "REGULARIZACIÓN DE LA FACTURA TELEMÁTICA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA Y SUS BENEFICIOS EN EL COMERCIO NACIONAL" 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/ragm



## DEDICATORIA

- A Dios: Por ser el Señor de mi vida, el cual guía día a día mi caminar y me bendice con este triunfo.
- A mi esposa: Flor de María, por ser mi ayuda idónea e incondicional, que Dios te bendiga por estar conmigo en las buenas y malas, sin ti no lo hubiera logrado.
- A mis hijos: Karla, Fernando y Guido, por ser mi inspiración y fortaleza para lograr llegar a este triunfo. Espero que se sientan orgullosos de mí, como lo estoy yo de ustedes.
- A mis padres: Obdulio Horacio Villegas y Flavia Domitila Gómez, por estar siempre conmigo apoyándome y guiándome en mis decisiones, agradeciendo sus sabios consejos.
- A mi suegra: Nelly García, por ser una mujer valiente, fuerte y temerosa de Dios, por enseñarme que con amor, obediencia, y respeto puede lograrse todo lo que se quiere. Dios la bendiga.
- A mis hermanos: Ana Roció, en especial a Jorge Mario, por haber confiado en mi, y darme los instrumentos necesarios para iniciar este sueño que hoy se convierte en realidad, gracias por que se que cuento contigo.
- A mis amigos: José Miguel Medio, Werner Herrera, Ídmela Arivillaga, David Barrillas, gracias por su amistad y apoyo.



A mi asesor de Tesis: Lic. Mario Rolando Valiente Escobar

A mi revisora de Tesis: Licda. Lorena Arriaga Castillo de Sagastume

A la Tricentenario y Gloriosa  
Universidad de San Carlos de  
Guatemala:

En Especial a la Facultad de Ciencias, Jurídicas y  
Sociales, por permitirme estar en sus aulas y haberme  
formado para ser un profesional de éxito y así poder  
servirle a la sociedad.

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i

## CAPÍTULO I

1. El derecho tributario guatemalteco.....	1
1.1. Antecedentes.....	1
1.2. La tributación en la edad media.....	3
1.3. La tributación en España.....	5
1.4. La tributación de la alta edad media al imperio napoleónico... ..	6
1.5. La tributación en América.....	7
1.6. Evolución histórica de la tributación en Guatemala.....	9
1.6.1.Época colonial.....	9
1.6.2. La tributación después de la Reforma Liberal.....	13
1.6.3 La tributación después de la Revolución de 1944.....	15
1.6.4. La tributación en la época actual.....	17
1.2. Definición de derecho tributario.....	19
1.3. Características del derecho tributario.....	20
1.4. Principios fundamentales del derecho tributario.....	23
1.4.1. Principio de legalidad.....	23
1.4.2.Principio de capacidad de pago.....	24
1.4.3.Principio de igualdad.....	24
1.4.4.Principio de generalidad.....	24
1.4.5.Principio de proporcionalidad.....	24
1.5. Clasificación del derecho tributario.....	25
1.5.1. Derecho tributario general.....	25
1.5.2. Derecho tributario especial.....	25
1.6. La evasión fiscal en Guatemala.....	26

## CAPÍTULO II

	<b>Pág.</b>
2. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria (Decreto 20-2006).....	29
2.1. Proceso legislativo.....	29
2.1.1. La ley y el reglamento.....	29
2.2. Etapas del proceso legislativo.....	31
2.2.1. Presentación.....	31
2.2.2. Discusión.....	32
2.2.3 Aprobación.....	32
2.2.4. Sanción.....	32
2.2.5. Publicación.....	32
2.2.6. Vigencia.....	32
2.3. Exposición de motivos del Decreto 20-2006.....	32
2.4. Objetivos del Decreto 20-2006.....	36
2.5. Análisis de la comisión legislativa y su dictamen.....	37
2.5.1. Análisis de la comisión legislativa.....	37
2.5.2 Dictamen de la comisión legislativa.....	39

## CAPÍTULO III

3. El derecho informático.....	41
3.1. Origen e historia de la internet.....	41
3.2. Definición de internet.....	43
3.2.1. Estructura general de la internet.....	44
3.2.2. Características generales de la internet.....	45
3.3. La internet y el derecho.....	46
3.3.1. Características de la internet relacionadas con el derecho	47

	<b>Pág.</b>
3.4. Definición de derecho informático.....	49
3.5. Contenido del derecho informático.....	49
3.6. Diferencia entre la informática jurídica y el derecho informático	51
3.6.1 El derecho Informático como una rama autónoma del Derecho.....	51

#### **CAPÍTULO IV**

4. La admisibilidad y el valor probatorio de los documentos electrónicos....	53
4.1. Documentos electrónicos.....	53
4.1.1. Definición.....	53
4.1.2. Clasificación.....	53
4.1.3. Características de los documentos electrónicos.....	54
4.1.4 Ventajas y desventajas de los documentos electrónicos...	54
4.1.5. La admisibilidad y valor probatorio de los documentos Electrónicos.....	55
4.2. La prueba (aspectos generales).....	58
4.3. El documento electrónico como medio de prueba.....	59
4.4. La regulación de la admisión y fuerza probatoria de los documentos electrónicos.....	60
4.5. Reconocimiento sobre el valor jurídico de los registros computarizados.....	62

#### **CAPÍTULO V**

5. Regularización de la factura telemática en la legislación tributaria Guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional.....	63
5.1 Definición de factura telemática.....	63
5.2. Características de la factura telemática.....	65

	<b>Pág.</b>
5.2.1 La firma electrónica.....	66
5.2.1.1. Evolución de la firma electrónica en la empresa .....	68
5.3. Experiencia de la Unión Europea en el uso de la factura telemática en el comercio .....	70
5.4. La factura telemática y el control tributario en la Unión Europea.....	73

## **CAPÍTULO VI**

6. Investigación de campo.....	75
6.1. Análisis e interpretación de los resultados.....	78
6.2. Comentario personal.....	89
CONCLUSIONES.....	91
RECOMENDACIONES.....	93
BIBLIOGRAFÍA.....	95

## INTRODUCCIÒN

Desde los estudios iniciales de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales se relaciona al derecho con otras ciencias del conocimiento humano entre ellas la economía, sociología, política, todas ellas ciencias sociales. Cuando el derecho tiene que relacionarse con ciencias técnicas surge un poco de dificultad, lo cual por supuesto es resultado de factores de distinta naturaleza; una de esas ciencias con la que se relaciona el derecho es la informática.

Actualmente la computadora, como la herramienta más útil de la informática, ocupa un lugar importante en los procesos de automatización de la información y el desarrollo del comercio, permitiendo de esta manera su accesibilidad a los usuarios sin que se vea limitado por factores como distancia, tiempo o costo.

El interés de la presente investigación, es el resultado de mis observaciones en cuanto a la situación actual de las empresas frente a los desafíos que traerá consigo el Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos, México y Centroamérica, con el propósito de descubrir los mecanismos necesarios que agilicen las transacciones comerciales de una forma eficiente, mejorando el control administrativo y tributario de las mismas; y así aminorar la presión fiscal indirecta del contribuyente y facilitar todo aquello que redunde en beneficio de la economía nacional.

Es por ello que el problema establecido dentro de mi investigación desde el principio quedo definido así: ¿Cuáles serían los beneficios económicos y tributarios que generaría la aprobación o implementación de un decreto que permita el uso de la factura telemática en el comercio guatemalteco?

El objetivo general del presente trabajo, es contribuir al análisis de las implicaciones legales sobre la utilización de la factura telemática en el comercio guatemalteco nacional e internacional.

El trabajo de tesis esta compuesto por seis capítulos. El capítulo I, se refiere al derecho tributario guatemalteco; el capítulo II, es una recopilación de las disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria; el capítulo III, se refiere al derecho informático; el capítulo IV, se encuentran aspectos referentes a la admisibilidad y el valor probatorio de los documentos electrónicos; el capítulo V, se desarrolla el tema referente a la regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional; y en el capítulo VI, se encuentra el resultado del trabajo de campo realizado.

El trabajo que concluyo, representa grandes esfuerzos de diversa índole, y persigue diferentes fines, sin embargo, el más importante es que pueda servir como fuente de consulta para profesionales, estudiantes y todas aquellas personas que de una u otra manera se interesen en expandir sus conocimientos en esta área.

## CAPÍTULO I

### 1. El derecho tributario guatemalteco.

#### 1.1. Antecedentes

Para tratar el tema del derecho tributario guatemalteco considero necesario definir previamente algunos términos; iniciando con el tributo que tiene su origen en el latín **Tributum** que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

También es importante conocer otros sinónimos de tributo como lo es el impuesto, viene también del latín: **Impositus**, que significa imponer un tributo o carga. Contribución del latín **Contribuere**, que significa dar, lo mismo que en sentido coercitivo, en sentido voluntario como cuando se ayuda, colabora, aporta, dona, etc. Obviamente, no se trata de un sinónimo pleno del tributo o impuesto, sino que se trata de una voz afín.

La tributación tuvo sus orígenes en lo religioso, por la necesidad que tuvieron los hombres paleolíticos para calmar sus temores y demostrar gratitud a los dioses, haciendo ofrendas en especie o sacrificios de animales y hombres". Los tributos eran voluntarios, luego se convirtieron en obligatorios con los cuales la clase sacerdotal aumentó su poderío y riqueza, llegando a ser los mayores latifundistas del mundo.

La escasez de alimentos, agua, etc. llevó a que las organizaciones sociales guerrearan con otras, hasta llegar a hacer de la guerra un arte y una forma de vivir y enriquecerse. Las tribus fuertes vencían a las débiles, las saqueaban, las esclavizaban; los vencidos debían pagar tributos.



Los hebreos pagaban tributos con el trabajo en canteras y bosques. Los reyes Saúl y David organizaron un vasto imperio desde el río Éufrates hasta el Mar Rojo sometiendo los pueblos y haciéndoles pagar tributos. Salomón dividió el reino en doce partes iguales para que cada una tributara el mantenimiento suyo y el de su familia durante un mes.

A la muerte de Salomón, diez de las doce tribus se sublevaron y dividieron porque no soportaban los altos impuestos. Las dos restantes conformaron el reino de Judá fueron sometidas y convertidas en tributarias por los Asirios y luego por los Caldeos.

Los egipcios entre los años 3000 y 525 antes de Cristo presentaban una clara división de clases:

- Funcionarios reales: nombrados por el faraón, se encargaban de cobrar los impuestos.
- Sacerdotes: clase privilegiada, tenían sus propias instituciones tributarias. Ejercían gran influencia en el faraón.
- Militares: hacían la guerra, recogían y repartían el botín y sometían a los que vencieran para que sirvieran y tributaran al faraón.
- Los comerciantes
- Los agricultores
- Los artesanos
- Los siervos y los esclavos

Los griegos desarrollaron un intenso comercio, hicieron producción manufacturera organizada en talleres de propiedad del estado. El tesoro público era manejado por la aristocracia cuyo jefe era llamado Arconte quien recaudaba los impuestos. En Esparta pagaban los impuestos e iban a la guerra solamente los campesinos, los comerciantes, los industriales y los navegantes. Los ciudadanos eran la clase social parasitaria que se mantenían de los tributos, de los Periecos

(contribuyentes). En Atenas hubo un código de leyes y tratamiento igualitario de los ciudadanos ante la ley; dividía la sociedad en cuatro clases y las obligaciones tributarias eran proporcionales a la riqueza. La clase más pobre no pagaba impuestos y no prestaba servicio militar (principio de progresividad).

Las bases de la civilización romana fueron griegas y etruscas de cuyos pueblos tomaron la cultura y organización, entre ellas las instituciones tributarias sin mayores modificaciones. Sila general de ejércitos romanos impuso fuertes impuestos a los habitantes del Asia Menor. Anuló los privilegios que tenían los caballeros en el cobro de impuestos.

Alejandro Magno mantuvo las instituciones tributarias pero ante manejos imprecisos de fondos, creó el cargo de inspector de finanzas con funciones de vigilancia y control. Hoy conocida como Contraloría. Roma tomó las instituciones tributarias de los griegos sin modificaciones de importancia. Una de las principales causas de la caída del imperio Romano, fueron los altos impuestos especialmente para la población agrícola.

## 1.2. La tributación en la edad media.

La edad media es la época de la historia europea que quizás más atrae a la gente, sobretodo debido a esa visión mítica y épica que nos dejó el movimiento del "romanticismo". Sin embargo la realidad fue mucho más dura y ominosa. La caída del imperio romano de occidente, y el mestizaje de los europeos-romanos con las tribus germánicas del norte, definió gran parte de los primeros tiempos del Medioevo.

Uno de los elementos más curiosos de la forma de vida de estos tiempos era la creación y distribución de la riqueza. Desde el caos de los últimos años del imperio occidental, el saqueo y las "razzias" se convirtieron en una forma de vida para muchas tribus bárbaras. Con ellas el guerrero demostraba su superioridad social sobre los

campesinos, pero sobretodo era el motor de su economía. La guerra proporcionaba esclavos, provisiones, y un sin fin de riquezas. Al cabo del tiempo estos saqueos se institucionalizaron, y pasaron a ser “tributos”, este botín pactado entre las partes solía ser anual y con él las zonas más ricas se libraban del saqueo.

Estos tributos eran más pesados, cuanta más desigualdad militar hubiera entre los afectados. Un buen ejemplo de esto fueron los siglos de tributos que pagaron los emperadores bizantinos (**Basileus**), a las tribus germánicas para mantener estables sus fronteras periféricas. Pero éste no sólo afectaba a reinos y señoríos, el miedo en el mundo rural a los saqueos hacía que los campesinos libres pidieran protección a otros señores, a los cuales a partir de entonces les debía el tributo de estar protegido en sus tierras, casi siempre el diezmo.

Estas riquezas adquiridas eran repartidas por el rey, no sólo a sus guerreros sino que también se hacían donaciones a la iglesia o a otros señores para mantener la paz, por su puesto los pobres tenían su parte, a modo de míseras limosnas, aunque la grandeza y prestigio de un señor solía estar asociada a su generosidad con su pueblo. Él siempre se reservaba la mejor parte, para aumentar el tesoro, auténtico sueño de todo gran señor o rey.

Así llegamos a la esencia de la economía medieval, quitar para dar. La ofrenda y el regalo se convierten en la forma de intercambio más utilizada. De este modelo se aprovechó, y muy bien, la poderosa Iglesia cristiana. Sobre todo por las donaciones de grandes señores y pueblo en general, con ellas se compraban el perdón de Dios o favores divinos.

Durante la edad media los impuestos se estructuraron en capitaciones (valor del impuesto dividido entre el número de habitantes jefes de familia) e impuestos territoriales. Los señores feudales cobraban derechos de circulación de personas y cosas a través de su territorio, impuesto sobre la transmisión de la propiedad y sobre las sucesiones. Al terminar la edad media los impuestos más organizados eran los de

Italia que tenían carácter general y directo sobre el patrimonio, impuesto a la sal y derechos aduaneros.

### 1.3. La tributación en España.

En España durante la alta edad media, que es el término utilizado para referirse a un período de la historia europea que transcurrió desde la desintegración del Imperio Romano de Occidente, en el año 476 después de Cristo, hasta el siglo XV con la caída de Constantinopla en 1453. También se señala como fecha de término la de la invención de la imprenta en 1455 o el descubrimiento de América en 1492.

El fracaso del proyecto político centralizador de Carlomagno llevó a la centralización sin mayores contrapesos, de un sistema político, económico y social llamado feudalismo. Dos instituciones eran claves para su funcionamiento; había una jerarquía de señores y vasallos vinculados a través del vasallaje.

Por el vasallaje, un vasallo se ofrecía a un señor, entablando un contrato en donde el vasallo debía obediencia y lealtad, y el señor debía protección. Ésta era la única manera de garantizar el orden. Los privilegios de la nobleza la obligaban a encargarse de que todo funcionase. Para ello recurrieron a acuerdos de dependencia mutua conocidos con el nombre de relaciones feudo-vasalláticas, que podían ser de dos tipos:

Vasallaje. Es un pacto entre dos miembros de la nobleza de distinta categoría. El caballero de menor rango se convertía en vasallo del noble más poderoso por medio de la ceremonia de homenaje e investidura. El vasallo prestaba homenaje al señor humillándose ante él y éste le investía dándole una espada, o bien un báculo si era religioso. El señor protegía al vasallo y le otorgaba un feudo (un castillo, un monasterio o un simple sueldo), a cambio, el vasallo le juraba fidelidad y estaba obligado a prestarle ayuda militar y consejo.

Encomienda. Es un pacto entre los campesinos y el señor feudal. El señor acogía a los campesinos en su feudo, les proporcionaba una pequeña porción de tierra (manso) para que pudieran subsistir y les protegía si eran atacados. A cambio, el campesino se convertía en su siervo y pasaba a la doble jurisdicción del señor feudal: el señorío territorial, que obligaba al campesino a pagar una parte de sus rentas al noble; y el Señorío Jurisdiccional, que convertía al señor feudal en gobernante y juez del territorio en el que vivía el campesino.

#### 1.4. La tributación de la alta edad media al imperio napoleónico.

El imperio napoleónico no fue una entidad estable en el tiempo, ni su evolución obedeció a un plan prefijado, como no fuese el de su constante expansión, aunque ésta tampoco tuvo unos pasos previstos, pese a que Napoleón, desde su exilio en Santa Elena, intentó presentarse como arquitecto de la unidad europea.

El imperio y su zona de influencia fueron, además de un área sobre la que proyectar el modelo político y administrativo francés, o sobre la que extender una legislación revolucionaria atemperada, un espacio económico común, aligerado de las barreras a la libre circulación de mercancías propias del antiguo régimen, en el que se implantó una política económica orientada al fomento de los intereses del núcleo francés del imperio y a la asfixia de Gran Bretaña.

La política fiscal aplicada en el imperio y sus áreas de influencia fue una mezcla de racionalización administrativa y explotación. Aunque también aquí cabría hacer diferencias entre las áreas más tempranamente incorporadas al estado napoleónico y los territorios en la periferia del imperio o no incluidos en él, de forma general puede afirmarse que el sistema impositivo que emergió resultó ser más equitativo en el reparto de la carga tributaria que aquellos a los que sustituía, entre otras razones por la paralela abolición de los privilegios fiscales de la nobleza, y supuso una simplificación y homogenización del mosaico de impuestos, según las pautas del modelo francés.

Pero estas virtudes se vieron crecientemente contrarrestadas por una puesta en práctica que, al necesitar de la complicidad de las tradicionales clases dirigentes, tuvo efectos desvirtuadores, y, sobre todo, por el aumento de la presión fiscal, necesaria para el mantenimiento de la maquinaria bélica.

#### 1.5. La tributación en América.

Los impuestos más importantes establecidos por el régimen colonial fueron el tributo (sobre el individuo y la tierra), el diezmo (para la religión, para el sostenimiento de la iglesia) y el almojarifazgo que gravaba el tráfico de mercancías.

El tributo, que tuvo que hacerse tomando por base las organizaciones nativas, que obligaba a que cada individuo pagara una suma anual. Esta institución se articula con una similar traída por la cultura feudal española, en América fue vigilada y reglamentada especialmente por la Real Corona para impedir las tendencias feudiformes y separatistas de los avecindados y ennoblecidos.

Las tasas de tributos se hacían periódicamente por visitación de las audiencias para adecuar la realidad demográfica y la condición de pobreza de los indios con lo que supuestamente tenían que tributar para el encomendero, el doctrinero (estipendio que le daba el encomendero). Este fue otro de los factores que hicieron decaer los tributos para los feudatarios y el Estado español, llevándolos a aquellos a la búsqueda de otras opciones de renta en la consecución de estancias o haciendas semi-empresarial, minas y comercio.

Como la repartición de encomiendas, parece que produjo muchas dificultades internas, en 1549 se hizo el primer intento de promediar la tasación de tributos en toda la audiencia; sobre un universo de población de 200.000 indígenas se contaban 50.000 tributarios, y cifrándola en un total de entre dos pesos y ducado tres pesos de plata corriente marcada sin ley para cada tributario, sumando un peso y ducado dos pesos

de plata corriente más una manta de algodón, algo de maíz o productos agrícolas y sal en definitivas.

Las enfermedades no fueron la única explicación de la caída demográfica aunque sí fueron sin duda su causa principal. Los indios se escaparon en gran cantidad, particularmente aquellos de tierras altas; el traslado obligatorio a las estancias agrícolas y ganaderas, a los trapiches de caña y a los campos mineros también constituyó un fuerte drenaje.

Las causas de tan drástico fenómeno están ligadas a las duras condiciones de trabajo, a la desintegración familiar originada por los traslados para el trabajo minero y las epidemias, que fueron especialmente mortíferas por la escasa o nula resistencia que los indígenas tenían para sobrevivir a enfermedades que nunca habían padecido y para las cuales no tenían inmunidad genética.

En este punto es necesario reiterar que la causa principal fue la inhumana explotación del indígena, por parte de los encomenderos, y no la desadaptación cultural del indio, como muchas veces se ha pretendido demostrar. La construcción de casas para huérfanos, ordenada en 1570, demuestra la existencia de una niñez desamparada por efecto de la separación y muerte de los padres.

Al finalizar el siglo, los indígenas quedaron desposeídos, en muchos casos, o reducidos a minifundios que apenas les permitían alcanzar niveles de subsistencia. En vista de que las propiedades de los españoles crecían a costa de las menguadas tierras de los indios, el Rey, mediante Cédula de 22 de agosto de 1584, ordenó a la Audiencia, que no se quiten las tierras de los indios.

#### 1.6. Evolución histórica de la tributación en Guatemala.

Es probable que en Guatemala los primeros vestigios de historia escrita, los encontramos en el Popol Vuh, también conocido con nombres de “Manuscrito de

Chichicastenango”, “Biblia Quiche” y el “Libro Sagrado”. Lo cual es una fehaciente demostración de que tenemos un patrimonio cultural valiosísimo.

Para abordar la evolución de la tributación en nuestro medio se hace imperativo empezar por la Época de la Colonia, tema que trato a continuación.

#### 1.6.1. Época colonial.

“La conquista de Guatemala significó el desaparecimiento parcial o total de muchos pueblos indígenas, su forma de vida, su religión; causando un gran cambio en esas sociedades. La necesidad (por parte de los conquistadores españoles) de obtener la mayor cantidad de ganancias de la conquista causó que se utilizara cualquier medio para realizar ese fin.”<sup>1</sup>

Aparece la esclavitud, la expropiación de bienes que durante años pertenecieron a comunidades indígenas, no sólo materiales si no humanas, la tributación, el repartimiento, la encomienda y muchas cosas más que irán configurando la historia de Guatemala, dándole un giro total a la misma e impactando seriamente en lo económico, como se verá luego.

La corona española impuso desde el principio un fuerte sistema de monopolio comercial. Ninguna provincia americana podía comerciar con otra potencia que no fuera España. Se estaba en la época del mercantilismo donde la acumulación de oro y plata, era primordial; así como la protección de la industria y el comercio nacional; otorgando así monopolios y creando un mercado cerrado con las colonias donde no permite a otro estado de participar de las riquezas de América. Esta situación fue hábilmente aprovechada por los comerciantes guatemaltecos, quienes, deteniendo dicho principio, impusieron su monopolio sobre el resto de las provincias del reino, constituyéndose en los únicos intermediarios entre la metrópoli y el Reino de

---

<sup>1</sup> Martínez Peláez, Severo. *La patria del criollo*.pág.1



Guatemala. La ciudad de Santiago de Guatemala se estableció como puerto de entrada y salida de todos los productos traficados con España.

El control sobre la comercialización del añil fortaleció tanto a comerciantes como a la ciudad misma, que se convirtió en plaza comercial del Reino. Allí confluían los granos y productos cultivados en el altiplano indígena con el ganado y otros artículos provenientes de las lejanas regiones de Nicaragua y Costa Rica. Los comerciantes guatemaltecos otorgaban créditos para impulsar los cultivos y eran también sus principales compradores. Al mismo tiempo, ellos realizaban los intercambios comerciales con la metrópoli de manera regular. Esta variedad de funciones los convirtió en agentes indispensables a niveles económicos muy poderosos en el terreno político.

La corona española se encargaba de firmar **capitulaciones** con los conquistadores, las cuales estipulaban que, los mismos, quedaban obligados a conquistar en nombre del Rey, fundar ciudades, separar para la corona una quinta parte de la ganancia obtenida (**quinto real**) y evangelizar a los indígenas, lo cual se convirtió en la principal excusa para aceptar como justa la guerra contra los indígenas.

La obligación de poblar hizo que muchos españoles se quedaran en América, sin regresar a España con un botín. Esto también debido a que la gente venida de España pertenecía a un nivel económico-social que no tenía mayor futuro en su patria.

Con la conquista se inicia el latifundismo, ya que los conquistadores se adueñaron de gran parte de tierra, fueran pertenecientes a indígenas o no, situación que se fue ampliando cada vez más durante la colonia, tanto en el número de “propietarios” como en el incremento de grandes extensiones de tierra para cada español.

Con el primer traslado de la capital a Almolonga se inicia el reparto de tierras o solares a los españoles, dueños del trabajo indígena. Esto da inicio a las estancias, que

luego darán inicio a las haciendas en las cuales se impulsó la ganadería y en menor porcentaje la agricultura.

“La fundación de pueblos indígenas estuvo relacionada con el concepto de reducción. Los pueblos surgieron en torno de los antiguos centros de población tratando de distribuir las grandes masas poblacionales en diferentes pueblos que por lo general no pasaban del centenar de personas, tal agrupación se realizaba tomando en cuenta afinidades de cultura y de origen.”<sup>2</sup>

Esta fundación fue importante para los conquistadores, ya que de ellos dependía la cantidad de encomiendas que se podían adjudicar a cada español, también fueron de suma importancia para la recolección de tributos, y finalmente, era de mucho interés para la colonia que las tierras estuvieran pobladas, en ningún momento desiertas.

Todos los indígenas que escaparon de la esclavitud forzada fueron repartidos (repartimiento) y como fruto de esto nace la encomienda que consistía en encomendar a un español un grupo de indígenas para evangelizarlos y educarlos pero realmente se buscaba que tributaran. El tributo fue una contribución personal que se pagaba por parte de los indígenas por su vasallaje al rey.

En las ciudades se concentró la población que tenía el poder económico, político y social, los criollos, es decir conquistadores, primeros pobladores españoles y sus descendientes; y poco después funcionarios de la monarquía, familiares y séquitos, finalmente los españoles que llegaron luego en la época colonial. Hacia las ciudades fluían los cargamentos de productos de toda clase, provenientes de los pueblos indígenas que se formaban, de las propias haciendas así como establecimientos ganaderos y agrícolas pertenecientes a los criollos.

Fuera de las ciudades, alrededor de ellas, quedaron establecidos lugares para la residencia de los indígenas, pero estos quedaban reservados únicamente para los que

---

<sup>2</sup>*Ibíd.* pág.87.

eran de confianza para los españoles; por ejemplo los pueblos de indígenas mexicanos que se asentaron a orillas de la ciudad de Guatemala (en el valle de Panchoy), es importante recordar que fueron ellos quienes prestaron gran ayuda a los españoles para la conquista.

Teniendo la corona española la necesidad de dinero, principalmente cuando entraba en guerra con alguna otra potencia europea, y con el fin de realizar esa recaudación con ganancias y llevarlas con rapidez a aquel país implantó en todas sus colonias americanas un sistema impositivo de tributos, de aquí surge:

- Alcabala: recaudaba un 2 % sobre las operaciones de compra-venta, traspaso de bienes, herencias y otras rentas o cobros de los particulares. Fue un impuesto para los criollos, ya que los indígenas pagaban el tributo.
- Tributo: contribución personal que se pagó por los indígenas al Rey de España como vasallaje, el monto del mismo fue por lo general de un peso de plata al año.
- Almojarifazgo: pagado por productos que entraban o salían por medio de los puertos del reino.

La conquista de Guatemala fue una gran oportunidad para la corona española que vio en ella la oportunidad de llevarse la mayor cantidad de riquezas posibles hacia Europa, lo que dio como consecuencia el despojo de tierras y toda clase de bienes a los indígenas conquistados. El evangelizar a indígenas se usó como pretexto para cometer muchos actos que llevaron a la esclavitud de muchos pueblos, llegando a cambiar drásticamente su forma de vida en todos los aspectos.

#### 1.6.2. La tributación después de la reforma liberal.

El régimen liberal, que se instauró en 1871, se propuso romper con el aparato estatal anterior, que en el aspecto económico se basaba principalmente en el cultivo de

la grana. Se trató de dirigir el apoyo al cultivo del café, del cual se esperaba que proviniera la mayor parte de los recursos financieros del Estado.

Tras el largo régimen conservador, el nuevo gobierno había encontrado una hacienda sin rentas y con el crédito comprometido. Criticaba a los conservadores por haber multiplicado los impuestos sobre los mismos artículos, sin respetar los de consumo diario y de primera necesidad. Un ejemplo de ello, era el caso del pan, gravado sucesivamente por el diezmo y primicia de trigo, por los impuestos de garita y alhóndiga, que pagaba la harina y, finalmente por la alcabala que volvía a imponerse al amasado del producto, además de la subvención de guerra. La carne era otro artículo al que también se le imponían diferentes cargas tributarias. Anotaba, asimismo, que los gobiernos conservadores mantuvieron un ejército numeroso, que no sólo había gravado a la nación con sus sueldos, sino que sustraía brazos útiles para la agricultura.

En el proyecto de Oliva sugería una serie de medidas impositivas, el producto de la renta de panela bastaría para llenar el presupuesto anual de la administración pública. Los propietarios de las fincas que no producían nada, preferirían, antes que pagar impuestos por tierras que no les reportaban beneficios, dedicarlas a la crianza de ganado o vender el excedente de las tierras a las clases trabajadoras. De esta manera se provocaría un reparto de la propiedad que, sin duda, haría prosperar a la agricultura.

Este plan debía completarse con una reducción del gasto público, mediante la disminución del número de empleados y la eliminación de pensiones indebidas y de otros gastos superfluos en que había incurrido el gobierno anterior.

No parece, sin embargo, que las recomendaciones de Manuel Oliva hayan sido tomadas en cuenta pues, en 1876, el gobierno liberal tomó algunas medidas fiscales que mantenían algunos de los impuestos que el proyecto de Oliva proponía eliminar. Entre los nuevos medios dirigidos a procurar al gobierno los ingresos necesarios para cubrir los servicios públicos nacionales, y además el pago de la deuda y los costos de las obras de utilidad que había emprendido, se encontraban la alcabala marítima, las

rentas del aguardiente, chicha y cerveza, las contribuciones urbana, de caña, papel sellado y timbres, harinas y ganado de consumo, así como los impuestos sobre el café y el tabaco.

A las anteriores disposiciones sucedieron, en el curso de 1879, diversas reformas emprendidas para hacer frente a los compromisos creados durante la guerra de 1876, y también a los gastos de los programas de instrucción pública que había emprendido el gobierno en forma decidida. En primer lugar se decretó, el 2 de enero del año citado, una reorganización de la Administración General de Rentas, como el órgano que debía centralizar directamente todos los ramos de la hacienda. Al mismo tiempo se creó el cargo de Inspector General de Hacienda, con las funciones de velar constantemente por la exacta recaudación de las rentas públicas y por su manejo. En el mes de junio siguiente, a través del Decreto 238, se incrementaron en un 25% los Derechos de importación de mercaderías extranjeras, y el 12 de diciembre un segundo Decreto aumentó la contribución sobre el café, de 50 centavos a un peso por quintal, por espacio de dos años, pero simultáneamente se exoneró por el mismo lapso las sementeras de café de la contribución territorial. Finalmente, el mismo año se procedió a gravar la venta de tabaco en general, con cinco pesos anuales

Un hecho significativo ocurrido entonces, en relación con las finanzas públicas, consistió en la aceptación por el Presidente de la República del ofrecimiento hecho por varios propietarios de una erogación a favor del gobierno, la cual consistiría en 200,000 pesos reembolsables con el 15% del producto de la alcabala marítima. Dicha contribución se destinaría a la continuación de los trabajos del ferrocarril entre el Puerto San José y Escuintla

En el período comprendido entre 1871 y 1886 el erario logró ingresar anualmente algo más de tres millones de pesos, cantidad nunca antes obtenida, y la cual fue aumentando un poco cada año. Esta situación le hubiera permitido al gobierno cubrir sin dificultad sus gastos e incluso disponer de excedentes para fomentar las mejoras de los servicios públicos. Sin embargo, la guerra de 1876, el desarrollo

burocrático de la administración y el pago de la deuda extranjera, obligaron a comprometer parte de las rentas estatales.

### 1.6.3. La tributación después de la Revolución de 1944.

“Con el advenimiento de la Revolución del 20 de Octubre de 1944, en la que tuvieron decidida participación los estudiantes universitarios, surge un acentuado espíritu renovador, se vislumbra mejores y mas amplios horizontes y los órganos estatales, así como las autoridades y funcionarios, adoptan una actitud distinta ante lo universitario”.<sup>3</sup>

Una nueva época empezó después de 1944, con la caída del dictador Ubico y con el establecimiento, a partir de 1945, de gobiernos constitucionales, electos libremente. El momento coincidió con el fin de la 2a. guerra mundial y sus saludables efectos se manifestaron en la política, en el comercio y en la generación de expectativas de un nuevo período en la historia. El efecto más importante fue la expansión de las actividades del Estado a espacios que una generación atrás consideraba fuera del radio de la acción que les es propia. A partir de 1945, se le ha encargado de que, a través de su propia iniciativa y del aliento a la privada, asuma la tarea de impulsar el desarrollo de la economía y el bienestar material de la población.

El período comprendido entre 1945 y 1954 produjo una ruptura histórica con el pasado liberal autoritario, y propició el establecimiento de un nuevo clima político y cultural que posibilitó mejores condiciones para la organización política y social. A partir de 1945, empezó a aumentar visiblemente el monto de los ingresos públicos, como consecuencia del crecimiento de los impuestos aplicables a las importaciones y al consumo.

Hacia 1948, los ingresos públicos se habían triplicado (con relación al último año del gobierno de Ubico), al alcanzar 45.5 millones de quetzales dando lugar a un

---

<sup>3</sup> Quezada Toruño, Fernando José, *Régimen del notariado en Guatemala* ,pág. 2.

aumento de la carga tributaria (relación entre impuestos y PIB, aún cuando ésta era baja al compararla con la de otros países.

La mayor disponibilidad de recursos facilitó cambios a la estructura del Estado, en lo que se refiere a los servicios sociales, aparte de la desmilitarización de los servicios, se le dio mayor ponderación a la educación y la salud pública. Los gastos sociales, especialmente en educación, superaron por primera vez de manera sostenida a los destinados a defensa. La creación del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social se realizó de acuerdo con esta renovación de los servicios del Estado. También fue importante la creación de las bases institucionales de un amplio sistema de seguridad social, destinado a proveer protección contra los riesgos de enfermedad, accidentes, vejez, maternidad y muerte. El resultado de ello fue la creación del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

En 1954 se interrumpió el proceso de modernización y se truncó el régimen democrático. La capacidad de movilizar recursos del Estado se redujo, con una tendencia a la baja de la carga tributaria durante la mayor parte de la década de los 50.

En 1963 se revirtió esta tendencia, al introducirse por primera vez el Impuesto Sobre la Renta. La carga tributaria se estabilizó durante el resto de la década de los 60 y la primera mitad de los 70. Aumentó durante la segunda mitad de la década de los 70, debido a la existencia de un impuesto a las exportaciones de café, que generó ingresos extraordinarios debido al alza del precio del grano, para luego desplomarse en los 80, durante la crisis de la llamada década perdida.

Como se puede observar, se dictaron en esta época muchas disposiciones relativas a la forma de tributar, hasta llegar a la emisión de nuevas leyes tributarias que actualmente nos rigen.

#### 1.6.4. La tributación en la época actual.

Guatemala posee una de las estructuras fiscales más conservadoras de la región, basada en el mantenimiento de privilegios, exenciones y exoneraciones al sector económico, las cuales debilitan la capacidad del Estado de dar respuesta a las obligaciones constituciones sobre todo en materia social.

Los Acuerdos de Paz establecían el necesario aumento de la carga tributaria, se proyectó un aumento para el año 2,000 que alcanzará por lo menos el 12% en relación al PIB. Sin embargo la constante ha sido una carga que en la mayoría de años no supera los niveles del 10%. A estas alturas deberíamos de estar hablando de una meta de recaudación de por lo menos el 16%.

Para disminuir el impacto de la insuficiencia de recursos y mantener el equilibrio del déficit fiscal se recurre a la adquisición de deuda pública tanto interna como externa (en sus diferentes variables, préstamos, bonos, certificados del tesoro, etc.).

Así mismo ha sido recurrente la tendencia de disminuir el gasto social a través de asignaciones bajas de presupuesto o por sub-ejecuciones de diferentes entidades del Estado. Aunque Guatemala a nivel regional es considerado como un país con deuda moderada y manejable, el problema es que ésta es constante y a largo plazo, si no se incrementan los niveles de recaudación puede ocasionar serios problemas a la situación macroeconómica del país.

Los principales problemas del sistema tributario guatemalteco tienen que ver con el elevado número de exenciones, deducciones, incentivos y privilegios fiscales, la debilidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, la complejidad y falta de claridad de las normas tributarias, y la escasa persecución y sanción de los grandes evasores (por ejemplo, los grandes contrabandistas de mercancías). De esa cuenta, el mayor problema del sistema tributario actual no es de tasas, sino de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de una estructura



impositiva que provoca distorsiones económicas (por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta, ISR).

El Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, a partir de 1998, son los dos impuestos que más distorsiones han generado en la eficiente asignación de los recursos en el país. Lamentablemente, el fisco ha dependido en gran parte de estos dos tipos de impuestos. Así que en la medida que no se reduzca el gasto público, es insostenible que el fisco prescindiera de dichos impuestos. Sin embargo, un recurso de inconstitucionalidad otorgado en febrero del 2004, eliminó el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, dejando a las finanzas públicas con una caída en sus ingresos todavía más grande.

En materia de impuestos directos, los principales desafíos consisten en eliminar las distorsiones que generan estos impuestos y poner en práctica mecanismos de retención efectivos, que permitan ampliar significativamente la base tributaria. Entre las principales reformas tributarias se pueden mencionar las siguientes:

1. Decreto Número 25-71, del Congreso de la República. Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes.
2. Decreto Número 58-90, del Congreso de la República. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.
3. Decreto Número 06-91, del Congreso de la República. Código Tributario.
4. Decreto Número 26-92, del Congreso de la República. Ley del Impuesto Sobre la Renta – ISR.
5. Decreto Número 27-92, del Congreso de la República. Ley del Impuesto al Valor Agregado. –IVA.
6. Decreto Número 37-92, del Congreso de la República. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.
7. Decreto Número 38-92, del Congreso de la República. Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

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

## 1.2 Definición de derecho tributario.

Definir el derecho tributario es uno de los más importantes logros de los diversos tratadistas que se han aventurado al estudio del mismo. “El derecho tributario es 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>4</sup>

Esta definición, aunque acertada, es muy escueta porque sólo se limita a definir el derecho tributario como la creación y percepción de los tributos, sin profundizar sobre la relación que nace de esta creación de los mismos y su posterior cobro.

“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 este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”.<sup>5</sup> Según el autor el derecho tributario recibe diversas denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal y otros, al analizar brevemente la definición que proporciona el autor se identifica en ella la primordial importancia de la relación jurídico tributaria, pero el derecho tributario no es solo la relación jurídico tributaria, que aunque muy importante, dentro de esta rama del derecho, es algo más que eso, como por ejemplo el poder tributario, la coacción en el cobro del tributo, por lo que podemos decir, que el autor analizado su definición, orienta más hacia que el derecho tributario estudia la relación que existe entre el contribuyente como sujeto pasivo, y el Estado sujeto activo de la relación tributaria.

---

<sup>4</sup> Villegas Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*.pág.133.

<sup>5</sup> Giulliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero*. pág.40

“El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”<sup>6</sup>

En el sentido amplio de la definición de derecho financiero, éste abarca los tres aspectos, el derecho fiscal, que se refiere a la obtención de recursos, el derecho patrimonial que alude al manejo de dichos recursos, y finalmente al derecho presupuestario que versa sobre la erogación de los mismos recursos.

La definición que se propone es la siguiente: 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 jurídica tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo.

### 1.3 Características del derecho tributario.

El derecho tributario por ser una rama del derecho tan especial, diferente a las demás, tiene características que lo describen:

#### 1.3.1. Coacción en la génesis del tributo.

El Estado hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria, por lo tanto el encargado de crear los tributos por Ley, en base a su poder tributario y de acuerdo con sus propias necesidades

---

<sup>6</sup> De la Garza, Gustavo Rodolfo, *El derecho tributario en la era de la globalización*, pág.16.

financieras; por otro lado, el forzado a dar cumplimiento a la obligación es llamado sujeto pasivo o contribuyente, que en esta relación solamente tendrá obligaciones.

#### 1.3.2. Coacción normada.

En los Estados de derecho, esta potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente como lo fue en épocas pasadas, en la actualidad la relación tributaria es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales, que deben ser respetados por el Estado.

#### 1.3.3. Tipicidad del hecho imponible.

El hecho o situación hipotética debe encontrarse normada en la Ley y contener los elementos 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, esta función la cumple el hecho imponible y por lo tanto su acaecimiento generara el tributo.

#### 1.3.4. Distinción de tributos en género y en especie.

Cuando hablamos de tributos nos referimos al genero de los gravámenes impositivos y la especie es el impuesto, la especie es la clasificación del tributo, que puede ser impuesto, tasa, arbitrio y contribución especial.

#### 1.3.5. Distribución de potestades tributarias entre nación y provincias.

Esta característica se da especialmente en los países federados, en los que hay que distinguir los tributos entre nación y provincia, en Guatemala por ser país no federado no existe esta distinción, se debe distinguir en los países con características de federados entre potestad tributaria estatal y municipal, un ejemplo de la potestad tributaria estatal son los impuestos, y la potestad tributaria municipal son los arbitrios.

#### 1.3.6. Interpretación no analógica.

En derecho tributario no se pueden crear figuras por analogía para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo. Estas características se encuentra desarrolla en los Artículos 4 y 5, Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas.

#### 1.3.7. No retroactividad.

En materia tributaria, como en materia penal, la Ley no tiene efecto retroactivo, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que la excepción de esta disposición se aplicara siempre y cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten resoluciones o sentencias firmes como lo establece el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, en su Artículo 66.

#### 1.3.8. Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado.

El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar sustitutos de los deudores, si una Ley no lo autoriza para lo mismo, los impuestos no son negociables ni rebajables, las multas y sanciones si.

#### 1.3.9. 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 la subsistencia del mismo Estado. Los tributos a la vez tienen otros fines como la redistribución de la riqueza, en lo relativo a las finanzas estatales, su principal fin es cubrir los gastos del Estado.

#### 1.3.10. 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 capacidad contributiva, difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aun cuando se haya cumplido el hecho generador.

#### 1.4. Principios fundamentales del derecho tributario.

El derecho tributario cuenta con principios fundamentales, contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como Ley fundamental de la nación y por lo tanto garante de los derechos mínimos de los contribuyentes. Entre estos principios tenemos:

##### 1.4.1. Principio de legalidad.

Tiene su esencia en la primacía de la Ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una Ley.

##### 1.4.2. Principio de capacidad de pago.

Hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. Actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago, contenido en la Constitución Política de la República, en el primer párrafo del Artículo 243.

#### 1.4.3. Principio de igualdad.

Se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República. Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales.

#### 1.4.4. Principio de generalidad.

Es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la Ley es de observancia general, es decir que las Leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República.

#### 1.4.5. Principio de proporcionalidad

Tiene mucha relación con el principio de capacidad de pago, establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado de la población, 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 el deber constitucional de pagar tributos sin que estos atenten contra su derecho de propiedad.

#### 1.5. Clasificación del derecho tributario.

El derecho tributario se divide en:

- Derecho tributario general
- Derecho tributario especial

### 1.5.1. El derecho tributario general se divide en:

Derecho tributario material o sustancial: lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado.

Derecho tributario formal o procedimental: conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos.

### 1.5.2. El derecho tributario especial se divide en:

Derecho tributario procesal: las normas y principios que gobiernan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y pasivos de las relaciones jurídico-tributarias.

Derecho tributario constitucional: delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal.

Derecho tributario penal: es el conjunto de normas que define las infracciones.

Derecho tributario internacional: conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración del fisco para detectar evasiones.

## 1.6. La evasión fiscal en Guatemala.

La evasión fiscal, es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo y no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la



declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la Ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Existen dos formas de evasión tributaria: la evasión legal y la evasión ilegal. Sin embargo, no toda acción tomada para reducir el pago de impuestos constituye evasión. La evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo (absorción de la fuerza laboral). La evasión se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios, empresas productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas entre otros), como informales.

La evasión legal corresponde a la declinación en el pago de los impuestos usando los vacíos que existen en la Ley sin que constituya falta o delito. Dicha evasión no es fiscalizada por las instituciones respectivas y en caso de detectarse no puede recibir sanción. Como no se investiga, su cuantificación se dificulta. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogenizar el sistema tributario.

La evasión ilegal es el incumplimiento intencionado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación. Esta acción comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la demanda penal en caso al tratarse de un delito.

Quiénes evaden impuestos son los contrabandistas, las personas que trabajan en la economía informal, aquellas personas que ejerciendo una actividad económica jamás se han preocupado por tributar porque el Estado ha sido incapaz de detectarlos, también están quienes tributan pero no lo hacen en debida forma. Aquí también están algunos altos ejecutivos tanto del sector público, como del sector privado quienes se constituyen en grandes evasores porque se amparan en figuras tales como: los impuestos no constitutivos de renta, las deducciones, los gastos, las rentas exentas

entre otras que les permiten ocultar sus riquezas. En el hipotético caso que fueran desmontados tales privilegios el Estado percibiría mayores recursos para mejorar la calidad de vida de sus habitantes.

Estas personas evaden el pago de tributos al Estado en contraprestación a una determinada actividad que significa beneficio económico. Como parte de los Acuerdos de Paz de 1996 se firmó un pacto fiscal destinado a reestructurar ciertos aspectos de la economía guatemalteca. Entre los compromisos estaba el aumentar la carga tributaria (relación entre ingresos tributarios y producto interno bruto (PIB) de 8% en 1996, la más baja de América Central, a 12% para el 2000, cifra todavía menor al 14% promedio de la mayoría de países en desarrollo. Los críticos sostuvieron que una mejor recaudación funcionaría mejor que nuevos impuestos. En agosto del 2001 se aprobó una legislación para hacer más difícil la evasión fiscal, al tiempo que se elevaba el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de 10% a 12%.

El Estado guatemalteco necesita de manera urgente dar solución a los graves problemas económicos y sociales que padece. La solución de estos problemas depende en gran medida del cumplimiento efectivo de los compromisos fiscales de ingresos y gastos incluidos en los Acuerdos de Paz.

En este contexto, la política fiscal adquiere una especial importancia debido a que constituye una de las herramientas claves para propiciar una distribución más equitativa de los frutos del crecimiento económico y para el desarrollo sostenible de Guatemala en el mediano y largo plazo.

El pasado 07 de junio de 2006, fue aprobada por el Congreso de la República la Ley Contra la Evasión Fiscal. Esta normativa otorga mayores controles y potestad a la Superintendencia de Administración Tributaria para evitar que esta siga incrementándose, en teoría se busca incrementar los recursos del erario nacional para el impulso del desarrollo del país.



## CAPÍTULO II

2. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria (Decreto 20-2006).

2.1. Proceso legislativo.

2.1.1 La Ley y el Reglamento

La Ley es, en cuanto a su origen, una regla de derecho directamente emanada del Poder Legislativo y sancionado con la firma del jefe de Estado, o promulgada por él mediante un Decreto. La promulgación tiene un triple objeto: atestiguar la existencia de la regularidad de la Ley, ordenar su publicación y dar a los agentes del poder un mandamiento de ejecución. Toda Ley es, en principio, una disposición de orden general y permanente, que comprende un número indefinido de personas y de actos o hechos, a los cuales se aplica ipso jure, durante un tiempo indeterminado.

“En sentido específico, legislación significa establecimiento de normas jurídicas generales cualquiera que sea el órgano que la realice: democrático o autocrático, parlamento o la combinación de un parlamento con un monarca, o solamente este ultimo”.<sup>7</sup>

Ordinariamente, todas las autoridades administrativas están facultadas por la Constitución Política de la República de Guatemala para dictar reglamentos, dentro de su respectiva esfera de acción, sobre las bases de la Ley (establecida por el legislador propiamente dicho).

Los reglamentos constituyen respecto a la Ley un grado inferior, y significan una cierta concreción de la misma, pues en ellos sé continua ulteriormente el proceso de creación de derecho.

---

<sup>7</sup> *Kelsen Hans. Proceso Legislativo.pág.07*

La Ley y el reglamento pueden ser estudiados desde el punto de vista material y formal. Conforme al primero, se entiende por ley toda disposición de orden general, abstracta y obligatoria que dispone no para un caso determinado, sino para situaciones generales. En sentido formal, la ley no se define tomando en cuenta su naturaleza general, sino el órgano que la elabora, y de esta suerte se dice que es todo acto del Poder Legislativo, aun cuando no implique normas de observancia general. Desde el punto de vista material es una Ley, porque tiene intrínsecamente todas las características de la misma. Desde el punto de vista formal, el reglamento no se confunde con la Ley, en virtud de que no es elaborado por el órgano legislativo, sino por el ejecutivo.

Tiene importancia determinar el momento en que la Ley tiene fuerza obligatoria, tanto respecto al problema de la retroactividad, como en cuanto al de la abrogación o derogación de una Ley, por otra posterior.

La posterioridad de una Ley, se determina por la fecha de su promulgación y no por la de su entrada en vigor, pues la entrada en vigor no concierne a la eficacia formal de una Ley, sino a su aplicación práctica refiriéndose a la abrogación tácita de la Ley cuando el legislador ha manifestado sucesivamente dos voluntades diferentes, es la más reciente la que debe prevalecer.

Para que una Ley sea revestida como regla de observancia general, necesita de pasar por diversas etapas a las que se les denomina proceso legislativo. Este consiste en las diversas etapas que pasa una Ley para convertirse en regla de observancia general. Las disposiciones normativas presentan determinadas características, entre ellas:

- Obligatoriedad
- Coercitividad
- Permanencia

Además:

- Generalidad de la Ley
- Novedad de la Ley

## 2.2. Etapas del proceso legislativo.

Conforme a nuestro sistema, veremos que el proceso legislativo supone la intervención de un órgano compuesto, con funciones de contenido distinto, para realizar el acto complejo que comprende respectivamente la iniciativa, discusión, aprobación, promulgación y publicación de una Ley. En cada uno de estos momentos generalmente intervienen órganos que realizan una función incompleta y aparentemente independiente.

Las iniciativas presentadas pasarán desde luego a comisión, las que presentaren se examinarán y se sujetarán a los trámites establecidos que designa la Ley Orgánica del Organismo Legislativo. Un proyecto de Ley debe cumplir con las siguientes etapas:

2.2.1. Presentación. Consiste en un acto por el cual determinados órganos del Estado someten a consideración del Congreso de la República un proyecto de Ley. (Art. 109 al 116 LOOL).

En nuestra legislación los órganos del Estado que pueden presentar iniciativas de Ley según la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 174, tenemos:

- Los Diputados al Congreso de la República;
- El Organismo Ejecutivo;
- La Corte Suprema de Justicia;
- La Universidad de San Carlos de Guatemala; y
- El Tribunal Supremo Electoral.

2.2.2. Discusión. Implica que el pleno del Congreso de la República delibera acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas.

2.2.3. Aprobación. Cuando un proyecto de ley es suficientemente discutido y aprobado por el pleno del Congreso de la República, la Junta Directiva del Congreso, en un plazo no mayor de diez (10) días, lo enviará al Ejecutivo para su sanción. (Art.117 CPRG; 125 LOOL).

2.2.4. Sanción. Consiste en la aceptación de una iniciativa por el Poder Ejecutivo. Se da posterior a la aprobación por el Congreso de la República. El Presidente de la República tiene el derecho de negar la sanción de un proyecto de Ley, a través del veto.

2.2.5. Publicación. Es el acto por medio del cual la Ley ya aprobada y sancionada se da a conocer a quienes deben cumplirla. (Art.179 CPRG; 130 LOOL).

2.2.6. Vigencia. Las Leyes en Guatemala, empiezan a regir en el territorio nacional ocho (8) días después de su publicación íntegra en el Diario Oficial, a menos que la misma ley amplíe o restrinja el plazo. (Art. 180 CPR).

En base a lo anterior, se da un ejemplo del proceso legislativo que siguió el Decreto 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria; el cual entro en vigencia el uno de agosto del año dos mil seis.

### 2.3. Exposición de motivos del Decreto 20-2006

Alcanzar la meta de recaudación tributaria y llevarla a un nivel del 12% respecto al producto interno bruto (PIB), es uno de los compromisos sustantivos del gobierno de Guatemala en el marco del cumplimiento de los Acuerdos de Paz.

En virtud de ello, y considerando la coyuntura actual de las finanzas publicas se hace imperiosa la necesidad de iniciar un proceso de aprobación de medidas de política fiscal en el corto y mediano plazo; orientadas a proveer al Estado de Guatemala, los medios de financiamiento necesarios que le permitan cubrir las urgentes demandas de la población guatemalteca para enfrentar la rehabilitación y reconstrucción del país como consecuencia de los estragos provocados por la tormenta tropical Stan; mediante el combate efectivo de la defraudación tributaria, la eliminación gradual de los privilegios fiscales y tratos preferenciales; los cuales riñen con el principio constitucional de justicia y equidad tributaria.

En ese sentido, la Administración Tributaria deberá contar con los instrumentos legales que les permita la aplicación de mecanismos para eliminar aquellas prácticas tributarias que impliquen evasión y elusión de impuestos; las cuales afectan considerablemente los niveles de recaudación fiscal y consecuentemente los programas de inversión social que ejecuta el gobierno de Guatemala.

El incremento en los niveles de ingresos fiscales mediante el pago de impuestos, permitirá atender con mayor urgencia los rubros de inversión mas afectados, como el área de comunicaciones, específicamente en infraestructura de la red vial, salud, educación y agricultura, siendo los sectores mas golpeados por el fenómeno natural vivido por la población guatemalteca.

Por ello es indispensable que se apliquen medidas para la eliminación de los privilegios fiscales, haciendo énfasis en aquellas practicas tributarias que impliquen evasión y elusión de impuestos, la practica de estos ilícitos provocan que algunos contribuyentes se apropien de los recursos que se generan a través del Impuesto al Valor Agregado, y afecten directamente los programas sociales que el gobierno y sus instituciones tratan de orientar a la población mas necesitada del país.

Por lo que, consientes de las implicaciones negativas que generan estas acciones ilícitas, presentamos la iniciativa de Ley que pretende la eliminación de



privilegios fiscales, trato preferencial, acciones de evasión y elusión fiscal, y fortalecer los mecanismos de persecución legal de aquellos contribuyentes que infringen las normas fiscales.

Por otro lado, la opción de aumentar la recaudación tributaria representa no solo el cumplimiento de las metas trazadas por los Acuerdos de Paz, sino que una menor presión al déficit fiscal y por ende una mejoría en los parámetros macroeconómicos del país, complementado con la eliminación de abusos en la utilización de la Ley del IVA y la persecución de personas que cometen actos ilícitos en materia tributaria.

Por lo anterior, y con base a la facultad de iniciativas de Ley que otorga a los diputados al Congreso de la República el Artículo 174 de la Constitución Política de la República, se presenta a la consideración del Honorable Pleno el proyecto de Ley denominado Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto 20-2006.

La presente Iniciativa de Ley tiene el propósito de establecer disposiciones legales para prevenir y combatir la evasión y elusión tributaria, como un medio de fortalecer las funciones de fiscalización, recaudación y control de los tributos, que permita a la administración tributaria contar con mecanismos para fortalecer la recaudación tributaria, sin necesidad de crear nuevos tributos ni elevar las tarifas de los impuestos ya existentes.

El capítulo I norma lo concerniente al régimen de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, identificando a los agentes retenedores y estableciendo las bases del procedimiento de retención. Con esta medida se persigue asegurar que el IVA cobrado en las transacciones entre agentes económicos efectivamente sea enterado a las cajas fiscales. Asimismo, constituye un medio para ampliar la base tributaria, incorporando a todos aquellos proveedores de los agentes de retención que en la actualidad se encuentran al margen del sistema tributario.

El capítulo II crea el registro fiscal de imprentas, por el que se persigue erradicar las prácticas ilícitas de comprobar operaciones mercantiles con documentación falsa e irregular.

El capítulo III introduce la bancarización en materia tributaria. Con el propósito de hacer mas eficiente la función de control y fiscalización de la administración tributaria, se establece que los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a diez mil quetzales (Q.10,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario que individualice al beneficiario, distinto al efectivo, independientemente de la documentación legal que corresponda.

El capítulo IV contiene las reformas que es necesario introducir al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, con el propósito de poner en vigencia las disposiciones que se encuentran suspendidas por acciones de inconstitucionalidad.

Por último en el capítulo V se proponen las reformas al Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el objetivo de eliminar las practicas de elusión que se están generando, principalmente, en la compra-venta de bienes inmuebles y vehículos. Asimismo, se reforman los Artículos relacionados con las devoluciones del crédito fiscal del IVA con el propósito de hacer mas expedito los procedimientos de reconocimiento del crédito fiscal, sin que ello implique un relajamiento de los requisitos que deben cumplirse.

#### 2.4. Objetivos del Decreto 20-2006.

- a) Prevenir y combatir la evasión y elusión tributaria a través de normas positivas.

- b) Implementar un régimen de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, constituyendo para el efecto como agentes de retención a un grupo de contribuyentes delimitado y controlado por la administración tributaria, a efecto que estos coadyuven en la recaudación del tributo. Así también, disminuir las múltiples solicitudes de crédito fiscal.
- c) Crear un registro fiscal de imprentas para evitar la circulación de facturas falsas; y consecuentemente crear una responsabilidad para las imprentas, que permitirá proteger los intereses de los contribuyentes, toda vez que en muchas ocasiones se ha detectado la duplicación de facturas como su venta a terceros, sin conocimiento del contribuyente.
- d) Implementar la bancarización en materia tributaria, para que el contribuyente tenga prueba documental que respalde la transacción efectuada y que la misma tenga incidencia fiscal (crédito fiscal) y que este reconocida en el sistema bancario nacional.
- e) Restituir las normas del Código Tributario que se vieron afectadas, a raíz de las acciones de inconstitucionalidad planteadas en contra de diversos Artículos del Decreto número 03-04 del Congreso de la República, reformas al Código Tributario.
- f) Reformar disposiciones del Decreto número 27-92 del Congreso de la República ley del IVA, para que sean claras, positivas y vanguardistas, evitando de esta manera el aprovechamiento de los contribuyentes a servirse de las lagunas legales o de la ambigüedad de la norma para evitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- g) Derogar los Artículos del Decreto número 03-04 del Congreso de la República, los cuales fueron afectados por la acción de inconstitucionalidad planteada ante

la Corte de Constitucionalidad y que a la fecha no ha sido emitida la resolución definitiva.

## 2.5. Análisis de la comisión legislativa y su dictamen.

### 2.5.1. Análisis de la comisión legislativa.

Después de haber estudiado y revisado las propuestas presentadas, los integrantes de la Comisión Legislativa consideraron necesaria la unificación de las iniciativas números 3374 y 3378 estudiadas, en virtud que su contenido es similar y complementario; y su posterior aprobación ya que habrían cumplido con los requisitos impuestos por la Ley, según se explica a continuación:

- a) Porque se encuentra dentro de las facultades del Organismo Ejecutivo, según el Artículo 183 de la Constitución Política de la República, literal g);
- b) Porque la aprobación se encuentra dentro de las facultades del Organismo Legislativo, según el Artículo 171 de la Constitución Política de la República, literales a) y c).

Asimismo, destacan que se hizo necesaria la readecuación del contenido de la propuesta de Ley, lo cual permitió la incorporación de los capítulos relacionados con el control aduanero en puertos, aeropuertos y puestos fronterizos, así como reformas a la ley contra la defraudación y el contrabando aduanero.

Así también se plantean las siguientes observaciones, que el régimen de retenciones del Impuesto al Valor Agregado asegura al fisco la recepción del impuesto que el contribuyente hubiere cargado a su cliente en las operaciones de venta y prestación de servicios, evitando las maniobras de igualar el débito con el crédito fiscal y la reiteración de la práctica de presentar declaraciones sin pago de impuesto, que se vienen observando en el manejo del crédito fiscal por parte de algunos contribuyentes.

En cuanto al Código Tributario lo importante es la restitución de algunas disposiciones que se encuentran suspendidas por decisión de la Corte de Constitucionalidad, con ello se persigue estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y responsables tributarios, así como flexibilizar lo relativo a las garantías que debe constituir el contribuyente cuando solicite facilidades ante la Superintendencia de Administración Tributaria, al igual que implementar normas que permitan hacer mas efectiva y eficiente la fiscalización y para el efecto se amplían las atribuciones de la administración tributaria, introduciendo la utilización de medios electrónicos modernos para el cumplimiento de sus funciones.

En virtud de ello, se considera que con la aprobación de la propuesta de Ley, se alcanzarían en el corto plazo los siguientes resultados:

- a) Contrarrestar la evasión y elusión tributaria por medio de la implementación de nuevos controles a cargo de la Administración Tributaria.
- b) Ampliar la base tributaria detectando a todos aquellos comerciantes que no se encuentran inscritos ante la Administración Tributaria así como aquellos que se encuentran inscritos y realizan actos comerciales pero no declaran los tributos al fisco.
- c) Incrementar la recaudación del Impuesto al Valor Agregado.
- d) Fortalecer normas administrativas para mejorar el desempeño de la Administración Tributaria.
- e) Agilizar el procedimiento de devolución del crédito fiscal para los exportadores.
- f) Ejercer las medidas de control aduanero necesarias en resguardo de los intereses fiscales.

- g) Disponer de instrumentos legales para la aplicación de sanciones a los infractores en materia aduanera.

#### 2.5.2. Dictamen de la comisión legislativa.

Sobre lo expuesto anteriormente, Leyes citadas y lo que para el efecto establece el Artículo 171 inciso a) de la Constitución Política de la República, 39, 40, 41 y 111 de la Ley del Organismo Legislativo, la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda emite dictamen favorable relacionado con las iniciativas de Ley unificadas, registradas con los números 3374 y 3378, las cuales proponen aprobar las disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, el cual se somete a consideración del honorable pleno para que de merecer su aprobación, dicha iniciativa se convierta en Ley de la República.

Dado en la sala de la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda a los ocho días del mes de marzo del año dos mil seis.



## CAPÍTULO III

3. El derecho informático.
- 3.1. Origen e historia del internet.

El objetivo básico al inventar la computadora u ordenador fue el de crear una maquina capaz de procesar la información de una manera rápida y eficaz, pero sobre todo que esa información procesada sirviera de gran utilidad para la toma de decisiones; se hizo necesario interconectar las computadoras, para que estas pudieran compartir la información individual de cada uno o bien distribuir y facilitar el trabajo y los recursos del sistema.

El origen de la internet se sitúa entre la década de los años 1960-1970 en pleno apogeo de la guerra fría. En un principio no se concibió como red de un sistema de cómputo, sino que mas bien como una estrategia del departamento de defensa de los Estados Unidos de América, encaminada a promover un medio de comunicación eficiente, que soporta fallas parciales y que permitiera que siguiesen fluyendo la comunicación a pesar de que parte de la red hubiese sido destruida. Para lograrlo, se necesitaba de una red que no dependiera únicamente de una computadora central, debido a que un sistema tradicional era muy vulnerable a un ataque y podía significar la caída de toda la red.

Las redes de computadoras funcionaban con el principio de una computadora central o servidor y terminales conectadas a la central. Si fallaba el servidor o se cortaba la línea de las terminales, fallaba la red completa; es así surge el proyecto ARPANET, que en sus inicios funciono como un programa de computadora denominado Network Control Protocol, lo que hizo que la red experimental funcionara descentralizadamente; una de sus ventajas principales era que se podía conectar con diferentes tipos de computadoras (hardware) y de programas (software).



“En la década de 1980 – 1990 ARPA patrocinó el desarrollo de un nuevo protocolo, que sustituye al NPC, denominado Transmisión Control Protocol / Internetworking Protocol, identificado por sus siglas TCP/IP, funcionando como una red independiente.”<sup>8</sup>

A principio de este periodo la naciente internet se separa de ARPANET, desligándose de los objetivos militares para los que fue concebido inicialmente, tomando un aire eminentemente académico, y se funda la National Science Foundation Networ –NSFNET-, financiada por el Gobierno Federal de Estados Unidos de América, iniciando en ese momento la oportunidad para que cada centro universitario estableciera una conexión.

Se establecieron enlaces denominados Backbones (columna vertebral) y empezó su expansión fuera de Estados Unidos de América. La NSFNET intentó imponer una política de uso aceptable con el objetivo de que internet se utilizara solo para propósitos científicos y académicos, no de usos comerciales, pero no logró este objetivo; hay que recordar que gracias al comercio la internet tiene desde 1995 un crecimiento constante y enorme.

En Guatemala encontramos que los inicios de la internet fueron de naturaleza académica; el pionero fue el ingeniero Luis Furlan, director del Centro de Estudios de Informática Aplicada de la Universidad del Valle de Guatemala, quien ante la necesidad de comunicarse con investigadores y académicos y sobre todo para poder obtener información decidió establecer un nodo UUCP (Unix to Unix Copy), que fue instalado en una computadora de uso regular, por lo que no podía estar dedicada a este servicio todo el día.

---

<sup>8</sup> *El ICP/IP convierte los datos que se envían por la red en pequeños paquetes de información (piezas de rompecabezas), los envía a su lugar de destino con base en las direcciones de referencia a través de diferentes puntos de enlace, y la computadora destino los recompone (arma el rompecabezas).*

En su inicio se podía trabajar en una sola herramienta del internet, que es lo que conocemos actualmente como correo electrónico. Para poder establecer comunicación, se conectaba uno o dos horas al día con el Nodo Huracán en Costa Rica, lo que servía de compuerta hacia todo el mundo.

En 1995, bajo un acuerdo firmado entre el Concyt y Guatel se inicio el proyecto con todos los servicios de internet. Casi simultáneamente apareció la primera empresa comercial que fue Cybernet, después surgen varias empresas que ofrecieron el servicio comercialmente, dando inicio así a un crecimiento constante en su uso, entre ellas Tikalnet, Infovia, Prodata, etc.

Actualmente el desarrollo del internet y la globalización de mercados han dado como resultado que muchas de las empresas internacionales que tienen grandes perspectivas del uso del internet en Guatemala, por diversas razones, tanto de índole comercial, por la posible cantidad de clientes e inclusive por la ubicación geográfica estratégica que representa nuestro país. Las empresas que compiten más fuerte y con mayor cobertura en proveer servicios de la internet en estos momentos son Telgua, Converge, Cibernet, Comcel, Telefónica, Terra, Newcom y Quick Internet, entre otras.

Es importante agregar como un claro ejemplo del desarrollo del internet en Guatemala, que a la fecha ya se proporciona los servicios del internet inalámbrico e incluso el llamado acceso de tercera generación (internet en teléfono celular).

### 3.2. Definición de Internet.

El término internet es una contracción de Internetwork System (sistema de intercomunicación de redes). Algunos técnicos lo identifican como una contracción de Internacional Net (red internacional de computadoras). Una definición técnica utilizada indica que la internet, es el conjunto de todas las redes IP interconectadas en tiempo real, vía protocolos de interconexión TCP/IP.

“La internet es un sistema maestro de diversas redes de computación que cumple dos funciones básicas: medio de comunicación y medio de información”.<sup>9</sup>

El término Internet, se define como la “Red informática mundial, descentralizada, formada por la conexión directa entre computadoras u ordenadores mediante un protocolo especial de comunicación.”<sup>10</sup>

En conclusión, se puede definir que la Internet es el conjunto de computadoras, redes y dispositivos de telecomunicaciones, conectados por medio de enlaces, tanto nacional como internacionalmente, que permite la comunicación, el intercambio de información y servicios, a través de un protocolo común.

### 3.2.1. Estructura general del internet.

Es necesario partir de conceptos básicos para entender que es el internet, así como también analizar de una forma general los elementos que conforman su estructura:

- a) Proveer de servicio del internet: es una organización que proporciona acceso al internet, absorbe los costos tecnológicos e infraestructura, ofrece una serie de servicios mediante una tarifa menor, a los usuarios que deseen conectarse y dirige las comunicaciones del usuario al servidor apropiado.
- b) Usuario: denominado también cibernauta, es toda persona que se conecta al internet, a través de una computadora u otro medio idóneo y utiliza los recursos que provee la red.

---

<sup>9</sup> Rojas Amandi, Víctor Manuel; *El Uso del internet en el derecho*; pág.1.

<sup>10</sup> Real academia española, *Diccionario*, <http://www.rae.org>, julio 2007.

- c) Servidores: están conformados por aquellos sistemas que proveen información o servicios, a los usuarios que acceden a la red, conforme a sus intereses y necesidades.
- d) Backbone: conocido como columna vertebral, es el conjunto de líneas de datos de alta velocidad y gran capacidad, que conectan redes mayores de computadoras a nivel mundial, mediante puntos de conexión llamados nodos.
- e) Protocolo: es el conjunto de reglas de carácter técnico que utilizan las computadoras para comunicarse a través de distintas redes interconectadas; los protocolos establecen la forma en que se deben realizar las comunicaciones, para que se adopte un estándar en el momento de establecer enlace.
- f) TCP/IP: es considerado la base de todas las computadoras y programas sobre los que funciona el internet. En virtud de que es el protocolo común que se utiliza para establecer comunicaciones mediante el envío de información en paquetes entre las computadoras conectadas a la red.

### 3.2.2. Características generales del internet.

Dentro de las principales características en la utilización del internet, se destacan las siguientes:

- a) Es una red abierta, debido a que cualquier persona puede tener acceso a ella.
- b) Es interactiva, permite que el usuario genere datos, navegue y establezca relaciones con otros usuarios.
- c) Es internacional, en el sentido de que permite trascender las barreras nacionales.

- d) Es auto reguladora, debido a que no existe una ley que lo regule.
- e) Opera en forma descentralizada, en virtud de que no cuenta con un órgano propio que regule su funcionamiento.
- f) Disminuye los costos de transacción.
- g) Permite una comunicación en tiempo real y una desterritorialización en las relaciones jurídicas.

### 3.3. El internet y el derecho.

La actividad del Abogado y Notario va dirigida por la regulación que proporciona el derecho, a la correcta interpretación de sus normas y el contexto nacional e internacional; su actualización o especialización, según sea el interés, dependerá de las opciones académicas con que cuente, de las nuevas normas que se legislen, pero en especial de las nuevas situaciones que vivan las personas sobre la base de la actividad humana, social y comercial, así como de su actitud de estudio y superación constante.

La actividad y comportamiento de las personas que conviven en un Estado son reguladas por el derecho. Las normas que el derecho crea se aplican con relación al ámbito especial de validez, es decir al límite de sus fronteras, En la internet las acciones se realizan a través de líneas de comunicación las cuales van mas lejos de las fronteras de las naciones y la relación entre los usuarios es de diversa índole.

El surgimiento de la internet y la implementación de las TIC (tecnologías de la información y comunicaciones); en Guatemala, han hecho surgir nuevas situaciones que crean derechos y obligaciones a los usuarios y a los proveedores. La internet no se encuentra regulada por normas jurídicas de carácter nacional o internacional, por lo que la problemática que sus usuarios enfrentan, es de diversa índole, entre algunas podemos mencionar el medio o forma de acceso (proveedor del servicio, costo de conexión, etc.); el uso y la regulación de la diversa información que allí se encuentra,

tomando en cuenta que existe información que en diversas legislaciones es censurada, así como la protección de la privacidad y datos personales, para que estos no puedan ser usados indebidamente.

Una de las ventajas que ofrece la internet a los profesionales del derecho, es la facilidad de comunicarse con sus colegas y clientes en cualquier parte del mundo, ya sea para intercambiar información o tratar asuntos profesionales, de una manera más eficiente, económica y rápida.

Los servidores más utilizados son el correo electrónico, ya que este permite enviar y recibir información en cuestión de segundos, a los distintos usuarios a través de la red, sin importar el lugar donde se encuentren, y los grupos de discusión que permite al jurista relacionarse con personas y organizaciones interesadas en desarrollar diferentes temas en el ámbito jurídico.

### 3.3.1. Características del internet relacionadas con el derecho.

#### 3.3.1.1 No existe jurisdicción:

La jurisdicción es definida como la potestad que tiene el Estado de administrar justicia a través de los órganos jurisdiccionales, pero uno de los principales problemas en la utilización del internet, es determinar cuando le corresponde a cada Estado esa jurisdicción, dado que ésta territorialmente es difícil de precisar en el internet. Actualmente no existe ningún organismo o tratado a nivel nacional o internacional que ejerza jurisdicción sobre el internet.

#### 3.3.1.2. Factor tiempo:

La información viaja a través del internet a una gran velocidad, lo que permite que los hechos o actos se consideren realizados casi de inmediato, a diferencia del mundo real, en el que obtener o intercambiar información tardaría más tiempo.

#### 3.3.1.3. No existen frontera:

El principio de dejar circular la información libremente, es una de las razones que ha permitido el crecimiento del internet. La información no se puede limitar a sectores específicos, debido a que el internet esta extendida por todo el mundo (exceptuando restricciones específicas).

#### 3.3.1.4. No presencia de las partes.

Con la utilización de la internet se pueden realizar diversas transacciones comerciales, que implican derechos y obligaciones para los usuarios conectados a la red, que en el ordenamiento jurídico nacional o internacional se impone a cada una de las actividades de comercio, dentro de las cuales no es necesaria la presencia física de las partes, se realizan sin pérdida de tiempo y a un costo bajo.

#### 3.3.1.5. No existe regulación legal:

El internet tiene como principal característica la no regulación legal conforme al ordenamiento jurídico de un Estado determinado. En virtud de que el internet no respeta limites geográficos, no reconociendo fronteras territoriales o jurisdiccionales estatales. Es territorial y constituye una realidad virtual que en teoría solo podría regularse mediante tratados internacionales acordados por diversos Estados.

### 3.4. Derecho informático.

Es innegable que el crecimiento de la informática y sus aplicaciones, ha generado nuevos derechos y obligaciones que nacen de su uso o que transforman los existentes. Es por eso que se señala que el derecho informático o derecho de la informática es una materia inequívocadamente jurídica, conformada por el sector normativo de los sistemas jurídicos contemporáneos integrado por el conjunto de

disposiciones dirigido a la regulación de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, es decir de la informática y telemática.

“El derecho de la informática es el conjunto de leyes, normas y principios aplicables a los hechos y actos derivados de la informática”.<sup>11</sup>

Por último, se puede definir al derecho informático como el conjunto de normas jurídicas, principios e instituciones que regulan los bienes jurídicos que la informática crea y las acciones y/o responsabilidades de las personas en el uso de la tecnología.

### 3.5. Contenido del derecho informático.

El contenido del derecho informático es amplio y de constante desarrollo. A continuación se enumera una recopilación que indica su contenido:

- a “El valor probatorio de los soportes modernos de información, provocado por la dificultad en la aceptación y apreciación de elementos de prueba derivados de estos soportes entre los órganos jurisdiccionales”.
- b “La protección de datos personales, ante el manejo inapropiado de informaciones nominativas que atenta contra los derechos fundamentales de las personas”.
- c “Los delitos informáticos, es decir, la comisión de verdaderos actos ilícitos en los que se tenga a los computadores como instrumentos o fines”.
- d “El flujo de datos transfronterizos, con el favorecimiento o restricción en la circulación de datos a través de las fronteras nacionales”.

---

<sup>11</sup> Téllez Valdéz, *Julio Derecho informático*.pág.8



- e “La protección de los programas computacionales, como respuesta a los problemas provocados por la piratería de software que atenta contra la propiedad intelectual”.
- f “Los contratos informáticos, en función de esta categoría contractual sui generis con evidentes repercusiones fundamentalmente económico”.
- g “La regulación de los bienes informacionales, en función del innegable carácter económico de la información como producto informático”.
- h “La ergonomía informática, como aquellos problemas laborales suscitados por la informatización de actividades”.<sup>12</sup>

La anterior enumeración no cubre ni describe en su totalidad el contenido del derecho informático y/o el derecho de las tecnologías de la información y de las comunicaciones, porque el avance de la tecnología incorpora cada vez mas temas o problemas a solucionar, pero los enumerados son los comunes actualmente.

Tal vez no sea específico del derecho informático y si de la informática jurídica, pero es importante agregar el tema de la capacitación o instrucción básica en TIC o el estudio de su incorporación para los profesionales del derecho, porque el desinterés en esta materia solo acarreará consecuencias lamentables para el derecho guatemalteco, que va desde no aprovechar los avances de la informática hasta rezagarse en el ámbito internacional, lo que nos agrega una nueva desventaja en las relaciones y los servicios globalizados.

### 3.6. Diferencia entre la informática jurídica y el derecho informático.

Para delimitar de forma sencilla la diferencia entre la informática jurídica y el derecho informático, es tratar el objetivo básico de la primera que consiste en

---

<sup>12</sup> Herrera Bravo, Rodolfo *El derecho en la sociedad de la informática*, pág. 15

incorporar la tecnología de la información al derecho; y el derecho informático, su objetivo esencial es regular el fenómeno informático en cuanto a su incorporación en la sociedad; ejemplo de ello son los contratos informáticos, la protección legal del software, los delitos informáticos y todos aquellos actos y hechos con origen en la informática y que tenga repercusiones en la sociedad.

### 3.6.1. El derecho informático como una rama autónoma del derecho.

Para que pueda indicarse que el derecho informático es una rama autónoma del derecho deberá cumplirse con una serie de estudios complejos y estructurales, que incluyen como requisitos: principios, doctrinas e investigación y legislación propia.

Lo importante en nuestro caso es indicar que el derecho informático es el puente que entrelaza dos caminos, el del derecho y el de la informática, recordando que venimos en el camino del derecho y que funda las bases para esa unión, la cual está sucediendo tan rápido que no permite estancarse, sufre cambios constantemente, por lo que se debe de ser flexible y tener comunicación continua, tanto de los actores de ambas ciencias como de los especialistas, usuarios e investigadores de otros países, para poder compartir las experiencias adquiridas por cada uno, sobre todo al ser transfronterizo el fenómeno informático, poder equiparar el derecho informático de cada Estado, siendo necesaria una regulación especial para el efecto.



## CAPÍTULO IV

### 4. La admisibilidad y el valor probatorio de los documentos electrónicos.

#### 4.1. Documentos electrónicos.

##### 4.1.1. Definición

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

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

##### 4.1.2. Clasificación

Los documentos electrónicos, se clasifican en:

- a Documentos formados por la computadora: Son aquellos en los cuales la computadora, de acuerdo con una serie de parámetros y un software adecuado, decide en un caso concreto el contenido.
- b Documentos formados por medio de la computadora: Son los más difundidos, en ellos se utiliza la computadora para elaborarlos, pero dependiendo de una voluntad expresada en ese momento o con anterioridad.
- c Documentos electrónicos en sentido estricto: Es el documento que se memoriza en forma digital y se conserva en la memoria central de la computadora o en las memorias de masa, o sea, soportes magnéticos externos: discos, cintas, etc.

- d Estos documentos no pueden leerse por el hombre sin la ayuda de la computadora, quien hace las veces de traductora, al estar conformadas por señales digitales (magnéticas).
- e Documentos electrónicos en sentido amplio: Son aquellos formados por la computadora, por sus órganos de salida, no se encuentran en lenguaje digital y pueden consistir en un texto alfanumérico, o un gráfico, y permiten la lectura directa por parte del hombre.

#### 4.1.3. Características de los documentos electrónicos.

- Combinan diferentes unidades de información (texto, imágenes fijas o en movimiento, voz, gráficos, etc.)
- Su contenido puede cambiar de soporte con el tiempo
- Permiten establecer relaciones con otros documentos mediante el hipertexto
- La estructura física carece de importancia
- Su contenido puede ser modificado rápidamente
- Facilidad en el proceso de generar copias
- Admiten múltiples formatos de lectura, variaciones estructurales y estéticas, etc.
- Pueden contener información adicional o metadatos asociados que los describen
- Permiten búsquedas rápidas

#### 4.1.3. Ventajas y desventajas de los documentos electrónicos.

##### 4.1.4.1. Con la digitalización obtendrá entre otras las siguientes ventajas:

- a Se favorece la conservación de los originales, evitando su desgaste, deterioro o extravío.
- b Reducción del espacio físico dedicado a papel, lo que evita costes directos e indirectos.

- c Eliminación de los procesos de impresión y gasto de papel.
- d Se evita la pérdida de tiempo profesional en la búsqueda manual de datos y documentos.
- e Permite acceso on-line a los documentos desde cualquier lugar del mundo a través de internet. Se elimina la necesidad de distribuir múltiples copias de un mismo documento.
- f Mayor accesibilidad de los usuarios a toda la información disponible.
- g Mediante distintos tipos de extracción de información (índices de búsqueda, textos dentro del documento, etc.) la información se obtiene al instante y las consultas son inmediatas.

#### 4.1.4.2. Desventajas.

- Se requieren equipos informáticos para su consulta, lo cual en algunos casos es un factor limitante.
- Leer y trabajar sobre documentos electrónicos en pantalla puede resultar más incomodo que en papel.

#### 4.1.5. Admisibilidad y valor probatorio de los documentos electrónicos.

Toda pretensión jurídica invocada en juicio debe ser acreditada mediante las reglas dadas por el derecho probatorio de cada país, ya que de ello depende la efectiva titularidad sobre un derecho discutido o negado. Por ello, la prueba se constituye en la base fundamental del proceso y en una condición de seguridad jurídica esencial para el pronunciamiento de una sentencia justa y objetiva.

Ahora bien, el creciente empleo de las tecnologías de la información como soporte material en el cual se concretan hechos y actos jurídicos actualmente, nos ha motivado a dedicar unas palabras sobre el documento electrónico como un medio de prueba admisible, especialmente en caso de ausencia de consagración expresa en el ordenamiento jurídico.

Antes que todo advirtamos que nos referiremos al documento electrónico en su sentido estricto, es decir, entendiéndolo como una representación material, destinada e idónea para reproducir una cierta manifestación de voluntad, materializada a través de las tecnologías de la información sobre soportes magnéticos, como un disquete, un CD-ROM, una tarjeta inteligente u otro, y que consisten en mensajes digitalizados que requieren de máquinas traductoras para ser percibidos y comprendidos por el hombre; como también, abordaremos a los documentos electrónicos en sentido amplio o documentos informáticos, caracterizados por la posibilidad de ser percibibles y legibles directamente por el hombre sin necesidad de la intervención de máquinas traductoras, como sería el caso de la boleta que emite un cajero automático o un correo electrónico impreso.

No obstante estar adquiriendo mayor habitualidad y trascendencia en la contratación moderna y en los medios de pago, los soportes informáticos no están ajenos a importantes críticas que cuestionan no sólo su valor probatorio sino que incluso su admisibilidad como medio de prueba. Las dudas que despierta parten por la estabilidad de su contenido, su originalidad y la identificación del autor por medio de la firma.

En primer lugar, la estabilidad del contenido de estos nuevos documentos aún no ha sido capaz de brindar garantías suficientes de confiabilidad al juez para que se forme convicción de los hechos, debido a que la inalterabilidad y el carácter indeleble de los elementos de registro empleados desaparecen si éstos pueden ser sobrescritos o borrados.

Además, por lo general los documentos electrónicos son la transcripción de una escritura sobre papel que, con frecuencia, se destruye después de registrarse digitalmente, y además, las copias digitales son idénticas a su matriz, por eso se duda sobre su carácter original. Este último punto suele depender principalmente del grado de inalterabilidad e integridad del contenido que presente el documento.

Finalmente, las críticas a la admisibilidad del documento electrónico se dirigen en contra de la validez de la firma electrónica. La firma manuscrita tradicional no es aplicable al documento electrónico; es más, hay una suerte de incompatibilidad de los medios informáticos con la exigencia de firma (por las trabas a la operatividad y celeridad que implicaría), generándose un problema al no aceptarse métodos substitutivos de ella para comprobar la autoría de un documento e imputar responsabilidad por sus efectos.

Con relación al valor probatorio debemos distinguir entre documentos electrónicos en soporte papel (sentido amplio) y aquellos cuyo soporte es de naturaleza electrónica (sentido estricto).

Respecto a los primeros, su valor probatorio es el de cualquier documento en soporte papel, esto es, si hay intervención de funcionario competente y si reúnen las formas requeridas serán documentos públicos y, por ende, con pleno valor probatorio.

De no ser así, serán documentos privados, con el valor que alcancen en cada caso, según tengan o no fecha cierta y hayan o no sido reconocidos o dados por reconocidos o tengan la firma autorizada ante notario.

Los documentos electrónicos que se sustentan en otro tipo de soporte, por la imposibilidad de cumplir con las "formas requeridas", las que fueron pensadas para el documento papel, no pueden ser documentos públicos, pero si pueden llegar a alcanzar el valor de documento privado reconocido si se dan las circunstancias para ello.

#### 4.2. La prueba (aspectos generales).

“La Prueba es todo aquel medio que utilizan las personas (partes) para demostrar que un hecho, afirmación o circunstancia, es cierto o constituye la verdad y corresponde a la pretensión en ejercicio. La acción de probar la define como el



convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos procesales que han de servir de fundamento a una decisión.”<sup>13</sup>

Las pruebas que pueden utilizar los sujetos o partes procesales para confirmar sus hechos o pretensiones se determinan según el sistema de prueba. El sistema legal de prueba es aquel en que la ley le ha establecido un listado de medios de prueba que pueden utilizar las partes según lo estipula el Código Procesal Civil y Mercantil en su Artículo 128 establece: “el sistema libre de prueba no limita a los sujetos a un listado previo o determinado de pruebas, sino permite utilizar todas aquellas pruebas que se hubieran obtenido por los medios permitidos por la ley”.

El procedimiento probatorio pasa por etapas las cuales en doctrina de forma general se establecen como: ofrecimiento, proposición y diligenciamiento; algunos autores agregan como una cuarta etapa la valoración. En lo relativo a los sistemas de valoración encontramos los siguientes:

- a) Prueba legal o tasada: cuando el legislador ha determinado, en la norma jurídica, al juez como debe de valorarla.
- b) Sistema de libre valoración: o prueba en conciencia, donde la norma jurídica da libertad al juez que valore la prueba como el considere; y
- c) El sistema de sana crítica: “Que se considera un punto intermedio entre la valoración legal o tasada y la de libre convicción, en donde el juzgador valorara la prueba utilizando las reglas de la lógica, psicología, la experiencia y en general del correcto entendimiento humano en las que interfieren las reglas de la lógica con las reglas de la experiencia del juez.”<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Guasp, Jaime, citado por Mario Aguirre Godoy; *Derecho Procesal Civil* pág. 561.

<sup>14</sup> *Ibíd.* pág. 562

#### 4.3. El documento electrónico como medio de prueba.

“Entre los medios de prueba existentes el documento electrónico es vinculado directamente con la prueba documental, por su naturaleza de documento, lo que se encuentra ampliamente confirmado por la doctrina moderna y en las legislaciones extranjeras que regulan este medio probatorio”.<sup>15</sup> Al inicio de la utilización de los medios electrónicos se le considero erróneamente como un medio científico de prueba cuando esa no es su naturaleza.

El problema real y mayor es la valoración de la prueba, que produce la necesidad de legislar al respecto y cumplir con el principio de no discriminación del documento electrónico. En ausencia de norma expresa para valorar la prueba documental electrónica se interpreta la valoración que proporciona el Código Procesal Civil y Mercantil para la prueba documental de la forma siguiente:

- a) documentos públicos (fe pública): estos gozan del sistema de valoración de prueba legal o tasada, establecida en el primer párrafo del Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil.
- b) documentos privados (firmados por las partes): estos no están revestidos de fe pública, y gozan de un sistema de valoración distinto a los documentos públicos, siendo el sistema de sana crítica, establecida en el segundo párrafo del Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil.
- c) documentos simples (los demás documentos): Sin calificación de privados o públicos, y que se identifican como documentos simples, gozan en el ejercicio profesional de un trato distinto al de los documentos privados y los documentos públicos, pero la Ley procesal establece que se tiene por auténticos salvo prueba en contrario; y gozan del sistema de valoración de sana crítica.

---

<sup>15</sup> Magliona Markovicht, Claudio Paul; *Marco jurídico de la contratación electrónica con especial referencia al comercio electrónico*.pág.36

#### 4.4. La regulación de la admisión y fuerza probatoria de los documentos electrónicos.

Para que no existan controversias en cuanto a la interpretación que debe darse a la prueba documental electrónica y que no existan diferencias en las legislaciones de otros Estados, se procura no solo legislar al respecto sino armonizar a nivel internacional dada la naturaleza de las comunicaciones y contrataciones por la internet.

La Ley modelo del CNUDMI sobre comercio electrónico propone sobre la admisión y valoración lo siguiente.

- a) En todo trámite legal, no se dará aplicación a regla alguna de la prueba que sea óbice para la admisión como prueba de un mensaje de datos:
- b) Por la sola razón de que se trate de un mensaje de datos; o
- c) Por razón de no haber sido presentado en su forma original, de ser ese mensaje la mejor prueba que quepa razonablemente esperar de la persona que la presenta.

Toda información presentada en forma de mensaje de datos gozará de la debida fuerza probatoria. Al valorar la fuerza probatoria de un mensaje de datos se habrá de tener presente la fiabilidad de la forma en la que se haya generado, archivando o comunicando el mensaje, la fiabilidad de la forma en que se haya conservado la integridad de la información, la forma en la que se identifique a su iniciador y cualquier otro factor pertinente. En la Ley modelo mencionada establece en sus Artículos:

#### Artículo 11. Formación y validez de los contratos.

En la forma de un contrato, de no convenir las partes otra cosa, la oferta y su aceptación podrán ser expresadas por medio de un mensaje de datos. No se negará

válidez o fuerza obligatoria a un contrato por la sola razón de haberse utilizado en su formación un mensaje de datos.

#### Artículo 12. Reconocimiento por las partes de los mensajes de datos.

En las relaciones entre el iniciador y el destinatario de un mensaje de datos, no se negaran efectos jurídicos validez o fuerza obligatoria a una manifestación de voluntad u otra declaración por la sola razón de haberse hecho en forma de mensaje de datos.

“Un mensaje de datos que lleva adjunto la firma electrónica, la cual esta debidamente certificada y el emisor del certificado debidamente inscrito ante la autoridad nacional correspondiente, tendrá en el sistema de valoración de plena prueba (si así lo reconoce la ley o el que determine); si la firma esta certificada pero el ente no esta inscrito, deberá primero acreditarse ante el ente para tener el mismo valor, si no llena esos requisitos el sistema de valoración se limitara al de la sana critica”.<sup>16</sup>

Ahora bien si el mensaje de datos que se transmite entre los usuarios es producto del consenso o acuerdo entre las partes, entonces deberá ser valorado como plena prueba (acuerdo o contrato de legitimación previo). Si fuera un correo electrónico el que se presenta, deberá tener primero el reconocimiento del emisor, en caso no se pueda determinar fehacientemente su origen.

#### 4.5. Reconocimiento sobre el valor jurídico de los registros computarizados.

Para complementar el tema sobre la importancia desde la perspectiva jurídica en el procesamiento de información, especialmente en el procesamiento automático de datos en el comercio internacional, cabe señalar que desde 1985 se emitió la recomendación sobre el valor jurídico de los registros computarizados, aprobada por la Asamblea General en su resolución 40/71, inciso b del párrafo cinco, de fecha 11 de

---

<sup>16</sup> Palazzi Lorenzetti, Pablo Andrés, *Firma digital*, pág.30

diciembre de 1985, en la parte resolutive estipula que: “se pide a los gobiernos y a las organizaciones internacionales que, cuando así convenga, adopten medidas de conformidad con la recomendación de la Comisión a fin de garantizar la seguridad jurídica en el contexto de la utilización mas amplia posible del procesamiento automático de datos en el comercio internacional;...”<sup>17</sup>

En Guatemala, la seguridad jurídica que busca fomentar esta recomendación, se ha limitado el cumplimiento de tipificar delitos informáticos en el Código Penal (Artículos 274 “A”, 274 “B”, 274 “C”, 274 “D”, 274 “E”, 274 “F” 274 “G” Decreto número 17-73 del Congreso de la República) en los cuales los bienes jurídicos protegidos son la información automatizada, los programas y la intimidad.

Es necesario legislar y proteger los bienes informáticos que surgen del procesamiento automático, porque esto les da certeza jurídica a los interesados en invertir en este campo; pero más importante aún es fomentar su implementación en las diversas aéreas de la administración publica y en la privada, a través de políticas de gobierno en materia tecnológica, invirtiendo adecuadamente los recursos designados para ello.

---

<sup>17</sup> La resolución 40/71 fue reproducida en el Anuario de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Internacional, 1985, vol.XVI, primera parte, D (publicación de las Naciones Unidas, No. De venta S.87.V4).

## CAPÍTULO V

5. Regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional.

5.1. Definición de factura telemática.

La factura electrónica o telemática, es una modalidad de factura en la que no se emplea el papel como soporte para demostrar su autenticidad. Por eso, la factura electrónica es un fichero que recoge la información relativa a una transacción comercial, sus obligaciones de pago y de liquidación de impuestos; y cumple otros requisitos que dependen de la legislación del país en el que se emplea.

La factura electrónica, la envía el vendedor al comprador a través de un medio de comunicación para documentar la venta o la provisión del servicio. Está sometida a ciertos requisitos legales por las autoridades tributarias de cada país, de forma que no siempre es posible remitir electrónicamente las facturas, y, en ese caso, se envía la factura impresa, por correo o mensajería.

Los requisitos legales respecto al contenido, afectan tanto a las facturas electrónicas como a las de papel; y a la forma que imponen determinado tratamiento en aras de garantizar la integridad y la autenticidad.

No existe una normativa internacional aplicable de forma general frente a la factura electrónica, aunque las Naciones Unidas, a través de UN/CEFACT han publicado recomendaciones tales como UNEDocs que definen plantillas para las facturas impresas y formatos EDI y XML para las modalidades electrónicas. En Europa, la facturación electrónica se regula en la Directiva 115/2001, que debía haber sido adoptada en cada país antes del 31 de diciembre de 2003.

La factura electrónica es un caso especial de factura, es el justificante fiscal de la entrega de un producto o de la provisión de un servicio, que afecta al obligado tributario emisor (el vendedor) y al obligado tributario receptor (el comprador). Tradicionalmente, la factura es un documento impreso en papel, cuyo original debe ser archivado por el receptor de la factura. Habitualmente el emisor de la factura conserva una copia o la matriz en la que se registra su emisión.

La factura electrónica, fomenta que las instituciones dejen atrás las facturas en papel y las reemplacen por una versión electrónica de un documento tributario generado electrónicamente, que tiene la misma validez tributaria que la tradicional y registra las operaciones. Todo el ciclo de la facturación puede ser administrado en forma electrónica. En toda factura se debe agregar también el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), en aquellos países en los que se usa esta forma de impuesto.

Entre los países que disponen de normativa de factura electrónica cabe citar los siguientes:

- a) Todos los europeos, en función de la adopción de la Directiva 2001/115. España, en función del Real Decreto 1496/2003
- b) Argentina
- c) Chile
- d) México

Dependiendo del volumen de las empresas, el ahorro por concepto de administración de facturas (recepción, almacenaje, búsqueda, firma, devolución, pago, envío, etc.) puede fluctuar entre el 40% y el 80%. Entre los beneficios que hacen posible este ahorro se encuentran:

- a) Oportunidad en la información, tanto en la recepción como en el envío. Ahorro en el gasto de papelería.

- b) Facilidad en los procesos de auditoria.
- c) Mayor seguridad en el resguardo de los documentos.
- d) Menor probabilidad de falsificación.
- e) Agilidad en la localización de información.
- f) Eliminación de espacios para almacenar documentos históricos.
- g) Procesos administrativos mas rápidos y eficientes

Por otro lado, una vez que las empresas empiecen a operar con esta tecnología, se verán incentivadas a digitalizar otros documentos, logrando eficiencia y ahorro en otras áreas de la empresa. El control tributario se incrementa con la factura electrónica, ya que permite un mayor control del cumplimiento tributario y simplificación de la fiscalización.

## 5.2. Características de la factura telemática.

La factura electrónica debe cumplir los mismos requisitos de la factura expedida en papel y que se expide de forma electrónica, siempre que se garantice su autenticidad y su integridad. Para garantizar la autenticidad e integridad existen 3 vías:

- a) La firma electrónica avanzada acompañada de un certificado cualificado y ejecutada mediante un dispositivo seguro de creación de firma.
- b) La remisión mediante un sistema EDI que aporte integridad y autenticidad.
- c) Otro sistema que a juicio del departamento de inspección tributaria de la AEAT otorgue autenticidad e integridad, siempre que lo solicite el obligado tributario expedidor de la factura.

De forma general se está aplicando el uso de la firma electrónica (en la modalidad "cualificada" o "reconocida") como elemento característico de la factura electrónica.



Recientemente se ha publicado la orden ministerial EHA/962/2007, donde se definen los elementos necesarios para convertir las facturas recibidas en papel a su equivalente electrónico, siempre que en la operativa de digitalización se emplee un proceso que garantice que el resultado de la digitalización es imagen fiel del documento original en papel, y que el dispositivo de digitalización (scanner) produce la imagen acompañada de una firma electrónica cualificada (tal como se define en la Directiva 1999/93). Al proceso que lo logra se le denomina "*digitalización certificada*".

Además en esa normativa se indica que las facturas electrónicas se pueden transcribir a papel, indicando en ellas, una referencia que permita obtener la factura original en un sistema informático referenciado en un URL.

#### 5.2.1. La firma electrónica.

El objetivo básico de la firma electrónica es aportar al mundo de los documentos electrónicos la misma funcionalidad que aporta la firma manuscrita a un documento impreso, es decir, identificar al autor del mismo y, en el caso de documentos compartidos entre diferentes entidades o personas, fijar el contenido del documento mediante el cruce de copias firmadas por todas las partes implicadas.

A diferencia de las prácticas que son habituales en el mundo físico, como por ejemplo, concertar una reunión para firmar las copias; la firma electrónica debe además satisfacer la necesidad de firmar un documento, por parte de personas que pueden encontrarse a miles de kilómetros y que realizarán la firma sin coincidir en el tiempo.

Los retos que debe atender la firma electrónica son garantizar la identidad del firmante y garantizar que el documento no ha sido modificado tras ser firmado. El concepto de identidad debe ser complementado con el de no repudio que describiremos con detalle más adelante.

Para garantizar la identidad del firmante se emplea la tecnología de par de claves vinculada a los datos identificativos del titular del certificado. De este modo, cuando se firma un documento se emplea un número único que sólo pertenece al firmante. El receptor del documento verifica la firma con la parte pública de la clave, de este modo, si el proceso de validación es positivo, debe concluirse que el firmante del documento es el titular del certificado.

La integridad del documento no se refiere al hecho de validar el contenido, sino de garantizar que el documento no ha sido modificado tras su firma. Para garantizar esto no es necesario que un tercero custodie una copia del documento sino que se realiza generando un código único del documento a partir de su estructura interna en el momento de ser firmado. Cualquier alteración del contenido del documento provocará que al aplicar de nuevo la función de generación de código único sea imposible reproducir el original, por tanto, quedará rota la integridad del contenido.

Se ha comentado anteriormente que la firma electrónica avanzada demandaba la propiedad de no repudio, que jurídicamente implica que el firmante no pueda negar haber firmado. Entre otros, los elementos que garantizan el no repudio son los siguientes:

- a) La clave privada vinculada al certificado y que confiere unicidad a los documentos firmados sólo esté en posesión del firmante desde el mismo momento de generar dichas claves y vincularlas a sus datos identificativos.
- b) El certificado y los dispositivos de firma empleados deben basarse en tecnologías y procesos seguros que eviten el uso o sustracción de la clave por parte de terceros y que se encuentren homologados por la Autoridad de Certificación emisora del certificado empleado.

- c) Que el certificado esté activo en el momento de ser empleado. Esto equivale al estado de las tarjetas de crédito que también pueden ser revocadas por el interesado y caducar con el tiempo.
- d) Que los receptores de documentos firmados dispongan de un instrumento de verificación seguro que no permita suplantar identidades del firmante o de la Autoridad de Certificación que realiza la validación.

En este artículo nos hemos centrado en los conceptos básicos de la firma electrónica, sin embargo, sin olvidar estos, lo que realmente determina que un sistema de firma electrónica sea empleado con éxito es que los aspectos de seguridad se combinen con ventajas ciertas para el usuario y el cuidado de los aspectos funcionales para evitar costes innecesarios e incidencias.

#### 5.2.1.1 Evolución de la firma electrónica en la empresa

La aprobación de la segunda Ley de firma electrónica en España y el establecimiento de un nuevo marco fiscal para la factura telemática han reabierto el debate sobre las ventajas y retos que plantea el uso de documentos electrónicos como soporte definitivo de las relaciones entre empresas y también entre éstas y los ciudadanos con la administración.

Sobre el papel, las ventajas son evidentes, pero si de algo ha servido la experiencia acumulada hasta la fecha es para tomar conciencia de que hace falta algo más que una normativa para que las empresas y los ciudadanos utilicen la firma electrónica y se beneficien al hacerlo.

Las autoridades de certificación deben prestar servicios más orientados a la realidad de las empresas. Si desean permanecer en el mercado deberán ofrecer sus certificados en dispositivos económicos y que puedan ser empleados en cualquier

ordenador (computadora) sin necesidad de realizar instalaciones y sin renunciar a la máxima seguridad.

Adicionalmente, deben complementar el proceso de emisión de certificados con servicios de validación en origen, para que el receptor de un documento firmado electrónicamente no deba incrementar la complejidad y coste de sus procesos administrativos. En este escenario la evolución que realizaron los sistemas de tarjetas de crédito, validando las transacciones en origen, resulta suficientemente ejemplarizante.

Los profesionales dedicados a prestar servicios de asesoramiento a las PYMES y autónomos, entre los que destacan los gestores administrativos y empresas proveedoras de soluciones informáticas, deberán asumir la responsabilidad de atender las necesidades de estos colectivos a la hora de activar y emplear soluciones de firma electrónica ya que se combinan los aspectos fiscales y legales con las necesidades tecnológicas.

En el ámbito de las empresas tecnológicas será necesario un esfuerzo para que sus equipos de desarrollo se formen en el uso integrado de la firma electrónica en sus aplicaciones comerciales con el objeto de evitar costosos proyectos personalizados al cliente final que difuminan las ventajas y ahorros de la firma electrónica.

No se puede pretender que el empresario centrado en su día a día procese toda la información sobre los aspectos fiscales, legales, funcionales y tecnológicos y desarrolle una solución asumiendo la inversión, dedicación y riesgos que esto supone.

El nuevo marco fiscal sobre la factura telemática, potenciará sin duda la información e interés sobre el uso de la firma electrónica, pero los perfiles profesionales más cercanos a la empresa deben analizar las posibles líneas de servicio que, facilitando la labor al usuario final, les permitan generar una nueva línea de negocio.

### 5.3. Experiencia de la Unión Europea en el uso de la factura telemática en el comercio.

Antes de iniciar el tema de la experiencia de la Unión Europea en el uso de la factura telemática en el comercio, se debe definir primero lo que es comercio y comercio electrónico.

El comercio es el conjunto de normas destinadas a regir las relaciones jurídicas que se derivan del comercio y a resolver los conflictos que surgen entre los comerciantes.

La palabra comercio, en su aceptación mas amplia, significa, trato o relación entre dos o mas personas; en su aceptación mas estricta se toma como negociación que se realiza comprando, vendiendo o cambiando.

Cuando hablamos de comercio, lo hacemos en el sentido económico o en el jurídico. Para los economistas, según una teoría clásica, el comercio es una de las ramas de la industria, en general, esto es, uno de los aspectos del trabajo del hombre aplicado a la materia para procurar esta en su estado natural. Para los juristas, en cambio, el comercio es, no solo esa rama de la industria que en el lenguaje económico significa poner la materia ya útil al alcance de quienes hayan de aprovecharla, sino también aquella otra rama que en el mismo lenguaje económico tiene por objeto hacer útil la materia bruta. En el lenguaje jurídico, el comercio es pues, transformación e intermediación con fines de lucro.

El derecho comercial se puede definir como un conjunto de normas destinadas a regir las relaciones jurídicas que se derivan del comercio y a resolver los conflictos que surjan entre comerciantes, en ocasión de los actos que en el comercio realizan.

El comercio electrónico se puede definir, en un sentido amplio, como cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión

de datos sobre redes de comunicación como Internet. En este sentido, el concepto de comercio electrónico no sólo incluye la compra y venta electrónica de bienes, información o servicios, sino también el uso de la Red para actividades anteriores o posteriores a la venta. Ventajas del comercio electrónico:

- a) Permite hacer más eficientes las actividades de cada empresa, así como establecer nuevas formas, más dinámicas, de cooperación entre empresas.
- b) Reduce las barreras de acceso a los mercados actuales, en especial para pequeñas empresas, y abre oportunidades de explotar mercados nuevos.
- c) Para el consumidor, amplía su capacidad de acceder a prácticamente cualquier producto y de comparar ofertas, permitiéndole además convertirse en proveedor de información.
- d) Reduce o incluso elimina por completo los intermediarios, por ejemplo en la venta de productos en soporte electrónico (textos, imágenes, vídeos, música, programas, etc.) que se pagan y entregan directamente a través de la red.

El comercio electrónico y el uso de la factura telemática, solo en España alcanzó un volumen de negocio de 495 millones de euros en el primer trimestre de 2006, el 57% más que en el mismo trimestre de 2005, con un total de 7 millones de operaciones, según la comisión del mercado de las telecomunicaciones (CMT). El montante económico generado se distribuyó principalmente entre los siguientes sectores de actividad: transporte aéreo (18%), agencias de viaje y operadores turísticos (10%), y marketing directo (6%). El volumen de negocio de las transacciones con origen en España y dirigidas hacia el exterior fue de 257 millones euros, lo que supone el 52% del importe total, con un crecimiento interanual del 41% para más de 3,2 millones de operaciones. La mayor parte del importe de dichas compras se dirigió a la Unión Europea (82%), con 214 millones de euros y EEUU (10%) con 25 millones.

Los principales destinatarios por volumen de negocio de las compras españolas en el exterior por sectores son el transporte aéreo (12,4%) y los juegos de azar y apuestas (11,6%). El volumen de las transacciones realizadas desde el exterior y dirigidas a sitios web españoles fue de 87 millones de euros, el 97% más que en el primer trimestre de 2005, para más de un millón de operaciones. La Unión Europea realiza el 59% de las compras en España a través de Internet.

Por sectores, el transporte aéreo representó el 22% del total del volumen de negocio, seguido por la educación (15%) y el marketing directo (14%). Con respecto al comercio electrónico generado en España y dirigido a puntos de venta virtuales dentro del país, la cifra de negocio resultante fue de 150 millones de euros, el 71% más que en el primer trimestre de 2005, para un total de 2,5 millones de operaciones.

Los sectores de actividad destinatarios de las compras a través de Internet dentro de España en función de los ingresos son: transporte aéreo (25%), espectáculos artísticos, deportivos y recreativos (17%) y agencias de viajes y operadores turísticos (16%).

El estudio pone de manifiesto que el comercio electrónico en España y la Unión Europea continúa con su crecimiento, después de dos trimestres donde se había atenuado. En el primer trimestre de 2006, los ingresos se situaron cerca de los 500 millones de euros, el 57% más que en el mismo trimestre de 2005, marcando otro máximo histórico.

#### 5.4. La factura telemática y el control tributario en la Unión Europea.

La lucha contra el fraude fiscal se ha convertido en uno de los objetivos estratégicos fundamentales de las administraciones tributarias tanto por razones éticas, ya que la eficacia está en íntima relación con la aplicación efectiva del principio de justicia tributaria, como económicas, pues el fraude compromete la suficiencia de los recursos públicos y la propia estabilidad de los sistemas económicos.

La importancia de esta lucha ha obligado a los responsables tributarios a cambiar la forma de pensar estos problemas. Así, de una lucha basada en la corrección de las conductas y el uso extensivo de los instrumentos de coacción en manos del Estado, que rindió sus frutos en sistemas económicos cerrados y estrechos, se ha pasado a fórmulas mucho más imaginativas tendentes a la prevención del fraude, única forma de enfocar eficazmente esta lucha en las sociedades abiertas, internacionalizadas y sometidas a criterios democráticos de organización.

La identificación tributaria en la Unión Europea uniformiza la forma de codificar a las empresas para facilitar el control tributario. Existe un consenso entre la Unión Europea y Estados Unidos en evitar discriminaciones entre el comercio electrónico y el tradicional y, en particular, evitar la creación de impuestos específicos sobre el comercio electrónico. El sistema a aplicar debería estar basado en una adecuación de los principios aplicados a la fiscalidad sobre el comercio tradicional, procurando imponer un mínimo de sobrecarga administrativa.

Además de la neutralidad o no discriminación de las diferentes formas de comercio tradicional y electrónico, la OCDE establece otros requisitos y principios para la aplicación de impuestos al comercio electrónico. En su comunicación de junio de 1998 la comisión europea establece los principios de aplicación de impuestos indirectos en el comercio electrónico.

La agencia estatal de administración tributaria (AEAT) ofrece un servicio de envío a través de internet de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas sobre:

- retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas.
- impuesto sobre el valor añadido.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> En Guatemala Impuesto al Valor Agregado.



Las condiciones generales del servicio y los detalles del procedimiento de presentación telemática de las declaraciones están publicadas en el BOE.

La Unión Europea prevé que la posibilidad de presentar declaraciones vía internet se amplíe a todos los ciudadanos en 1999. Actualmente ya están disponibles por este medio servicio como la solicitud de etiquetas fiscales, la consulta del estado de devoluciones de impuestos y la descarga de programas de ayuda para hacer declaraciones.

## CAPÍTULO VI

### 6. Investigación de campo.

El trabajo de campo se realizó efectuando encuestas a los gerentes de las empresas ubicadas en el kilómetro 16.5 carretera a San Juan Sacatepéquez, Complejo Industrial Mixco Norte, en las transacciones comerciales y tributarias que realizaron durante el periodo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de 2,006.

Para confirmar o desechar la hipótesis formulada en el plan de investigación, se elaboró un cuestionario, el cual fue respondido por un total de veinte gerentes. A través de las preguntas de la encuesta se pretende conocer cuales fueron las transacciones comerciales y tributarias que realizaron estas empresas a través del internet, y sus opiniones sobre la regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca, además de los beneficios que puede traer la misma al comercio nacional.

El cuestionario utilizado para recopilar la información en la investigación de campo fue el siguiente.

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

Encuesta

Solicitamos su colaboración para responder las siguientes preguntas marcando con una X su respuesta.

1. ¿La empresa que usted dirige utilizó el internet para realizar transacciones comerciales y tributarias, durante el año 2,006?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_ NO RESPONDE \_\_\_\_\_

2. ¿Al utilizar el internet en sus transacciones comerciales y tributarias la empresa optimizo tiempo y recursos?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_ NO RESPONDE \_\_\_\_\_

3. ¿Considera que el internet agiliza las transacciones comerciales y tributarias?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_ NO RESPONDE \_\_\_\_\_

4. ¿Conoce o ha escuchado lo que es la factura electrónica o telemática?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_ NO RESPONDE \_\_\_\_\_

5. ¿Si conoce o ha escuchado lo que es la factura electrónica o telemática, sabe cuales han sido los beneficios obtenidos por las empresas que la han utilizado?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_ NO RESPONDE \_\_\_\_\_

6. La factura electrónica o telemática tiene como principal característica la firma electrónica. ¿Considera que esta tiene la misma importancia que la firma manuscrita?

SI\_\_\_\_\_ NO\_\_\_\_\_ NO RESPONDE\_\_\_\_\_

7. ¿Considera que nuestra legislación debería regular el uso de la factura electrónica o telemática?

SI\_\_\_\_\_ NO\_\_\_\_\_ NO RESPONDE\_\_\_\_\_

8. ¿Cree que al regularizarse el uso de la factura electrónica o telemática las transacciones que realiza la empresa que dirige serian más efectivas?

SI\_\_\_\_\_ NO\_\_\_\_\_ NO RESPONDE\_\_\_\_\_

9. ¿Considera que la superintendencia de administración tributaria tendría un mejor control sobre las empresas si se regularizara el uso de la factura electrónica o telemática en Guatemala?

SI\_\_\_\_\_ NO\_\_\_\_\_ NO RESPONDE\_\_\_\_\_

10. ¿Considera que regularizar el uso de la factura electrónica o telemática en la legislación tributaria guatemalteca traería consigo beneficios al comercio nacional?

SI\_\_\_\_\_ NO\_\_\_\_\_ NO RESPONDE\_\_\_\_\_

## 6.1. Análisis e interpretación de los resultados.

En las siguientes hojas, se analizan e interpretan los resultados obtenidos en la encuesta realizada durante los meses de abril y mayo de dos mil siete a los gerentes de las empresas ubicadas en el kilómetro 16.5 carretera a San Juan Sacatepéquez, Complejo Industrial Mixco Norte, considerando que la muestra tomada fue suficiente debido a las distintas actividades comerciales en que se desempeñan dichas empresas.

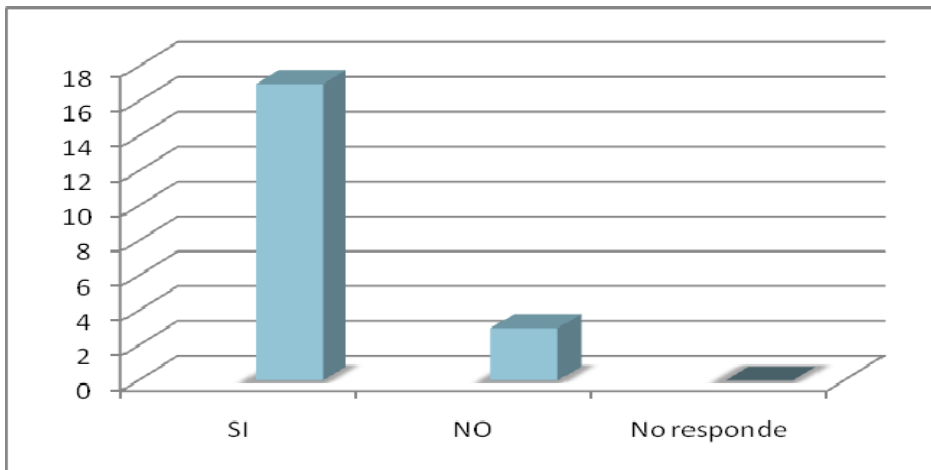
Sin embargo, para una mejor comprensión del lector, en primer lugar se plantea la pregunta formulada a cada gerente, seguidamente se analizan los resultados por medio de graficas estadísticas para facilitar la comprensión de los mismos; y, por ultimo se presenta interpretación descriptiva, es decir, las respuestas obtenidas en cifras relativas y luego en cifras absolutas o sea, en tanto por ciento.

El resultado de la encuesta basándose en las respuestas obtenidas son las siguientes.

Gráfica No. 01

Pregunta número uno:

¿La empresa que usted dirige utilizó el internet para realizar transacciones comerciales y tributarias, durante el año 2,006?

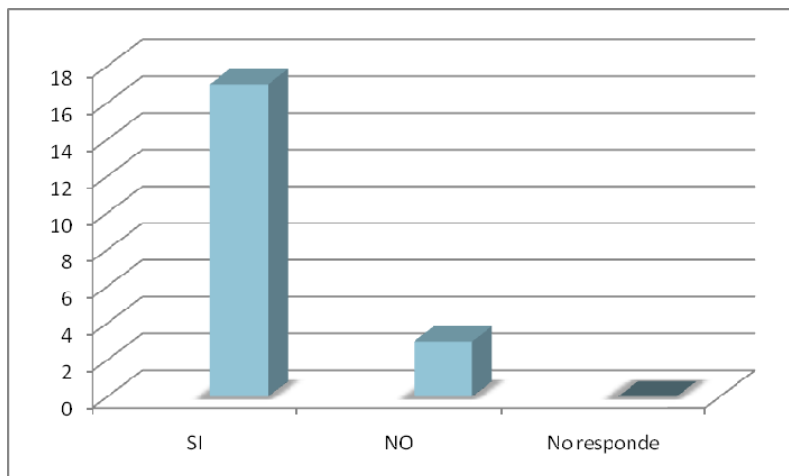


INTERPRETACIÓN: Del total de los gerentes encuestados, 17 que representan el 85%, respondieron que si han utilizado el internet para realizar transacciones comerciales y tributarias durante el año 2,006; solamente 3 de los gerentes encuestados que representan el 15% contestaron que no utilizan el internet. Lo que se traduce en que cada día el uso del internet en las empresas guatemaltecas es más común.

Gráfica No. 02

Pregunta número dos:

¿Al utilizar el Internet en sus transacciones comerciales y tributarias la empresa optimizo tiempo y recursos?

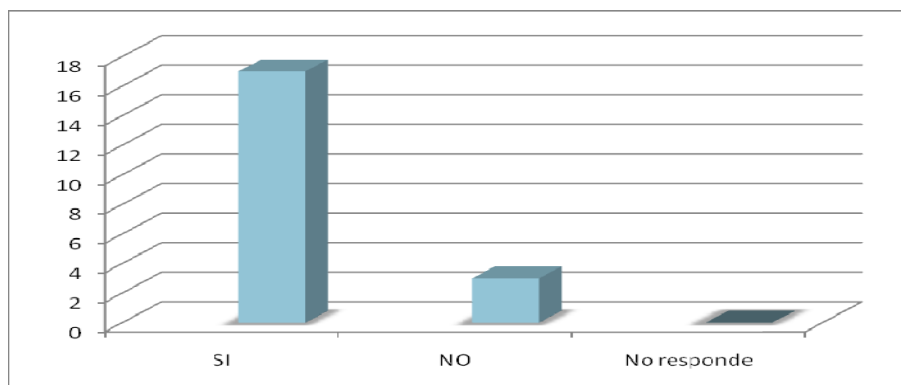


INTERPRETACIÓN: Del total de los gerentes encuestados, 17 que representan el 85%, respondieron que cuando utilizaron el internet en las transacciones comerciales y tributarias optimizaron tiempo y recurso. Por lo tanto consideran al internet una herramienta necesaria e indispensable en sus actividades económicas, tributarias y financieras.

Gráfica No. 03

Pregunta número tres:

¿Considera que el internet agiliza las transacciones comerciales y tributarias?



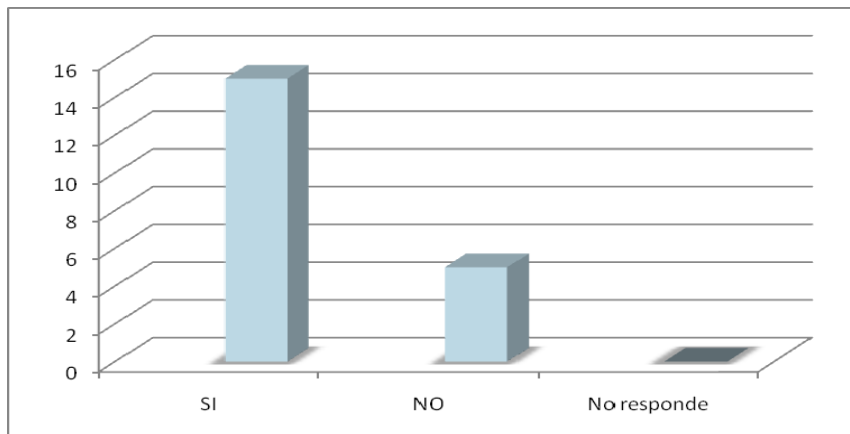
INTERPRETACIÓN: Del total de los 20 gerentes encuestados; 17 que representan el 85%, consideran que el internet si agiliza las transacciones comerciales y tributarias. 3 que representan el 15% contestaron que el internet no agiliza las transacciones que realizan.



Gráfica No. 04

Pregunta número cuatro:

¿Conoce o ha escuchado lo que es la factura electrónica o telemática?

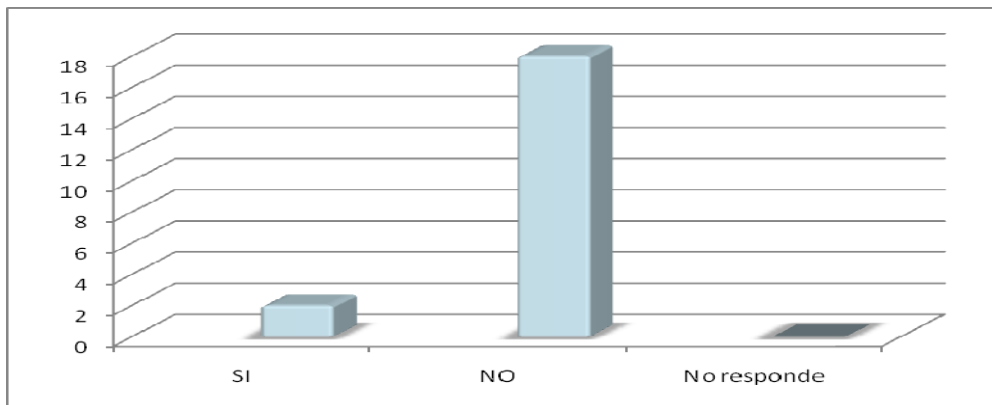


INTERPRETACIÓN: Del total de las personas encuestadas, 15 de ellas que representan el 75% conoce lo que es la factura electrónica o telemática. Solamente 5 de ellas que representan el 25% no conoce o han escuchado sobre la factura electrónica o telemática

Gráfica No. 05

Pregunta número cinco:

¿Si conoce o ha escuchado lo que es la factura electrónica o telemática, sabe cuales han sido los beneficios obtenidos por las empresas que la han utilizado?

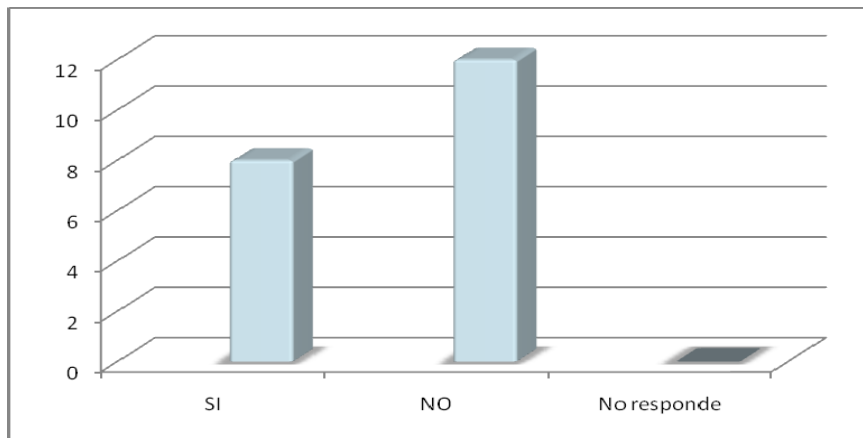


INTERPRETACIÓN: Del total de los encuestados, 2 de ellos que representan el 10% respondieron que si conocen los beneficios obtenidos por las empresas que utilizaron la factura electrónica o telemática, mientras que 18 de ellos que representan el 90% respondieron que no conocen los beneficios de utilizar la factura electrónica o telemática. Por lo tanto, esto se debería a la falta de información que se tiene sobre este tema.

Gráfica No. 06

Pregunta número seis:

La factura electrónica o telemática tiene como principal característica la firma electrónica. ¿Considera que esta firma tiene la misma importancia que la firma manuscrita?

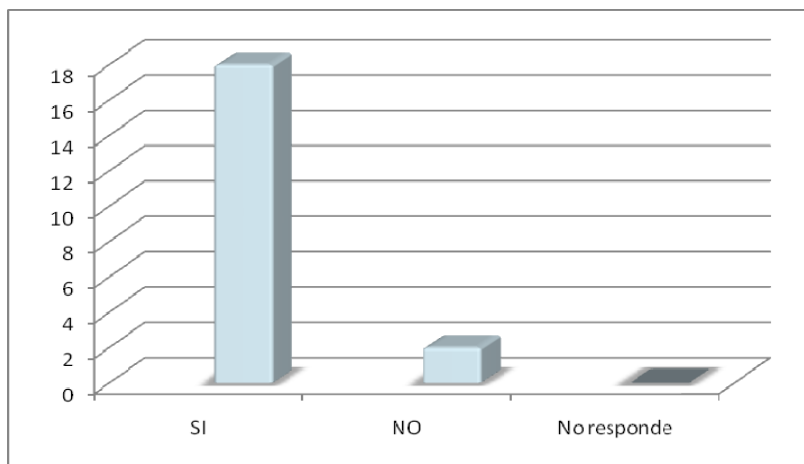


INTERPRETACIÓN: Del total de las personas encuestadas, 8 de ellas que corresponde al 40% respondieron que la firma electrónica si tiene la misma importancia que la firma manuscrita. Mientras que 12 de ellas que representan un 60% consideran que la firma manuscrita tiene mayor importancia que la electrónica. Esto se debe a que muchos consideran que podría ser fácil de falsificar.

Gráfica No. 07

Pregunta número siete:

¿Considera que nuestra legislación debería regular el uso de la factura electrónica o telemática?

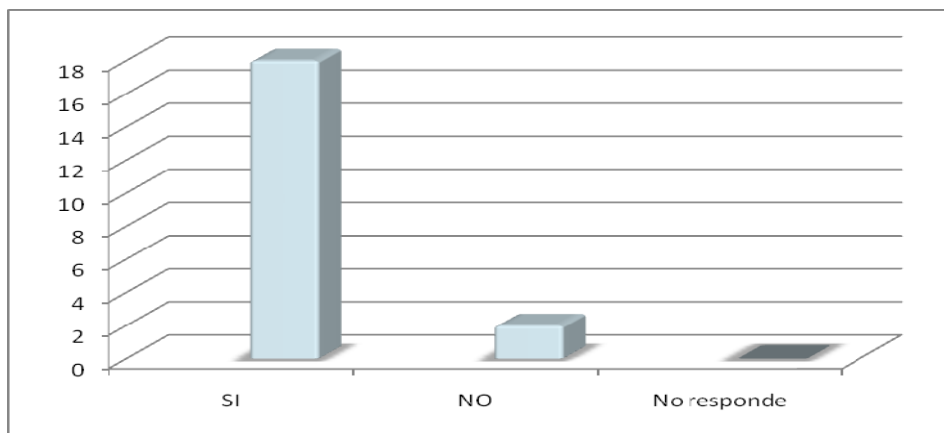


INTERPRETACIÓN: Del total de gerentes encuestados, 18 de ellos que corresponden al 90% manifestaron que si consideran que nuestra legislación debería regular el uso de la factura electrónica o telemática, mientras que 02 de ellos que representan un 10% no lo consideran necesario.

Gráfica No. 08

Pregunta número ocho:

¿Cree que al regularizar el uso de la factura electrónica o telemática las transacciones que realiza la empresa que dirige serian más efectivas?

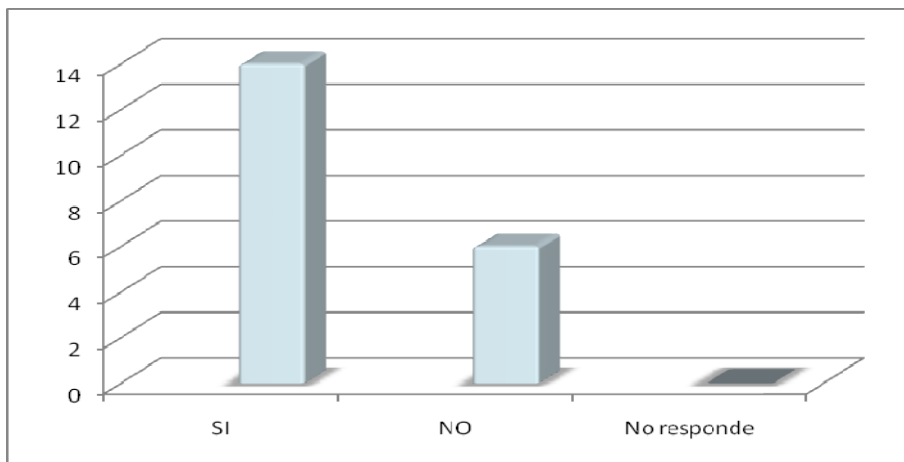


INTERPRETACIÓN: De todas las personas encuestadas; 18 de ellas que corresponden al 90% respondieron que al regularizarse el uso de la factura electrónica o telemática las transacciones comerciales que realizan serian más efectivas. Solamente 2 de ellas que representan el 10% respondieron que no serian más efectivas.

Gráfica No. 09

Pregunta número nueve:

¿Considera que la Superintendencia de Administración Tributaria tendría un mejor control sobre las empresas si se regularizara el uso de la factura electrónica o telemática?

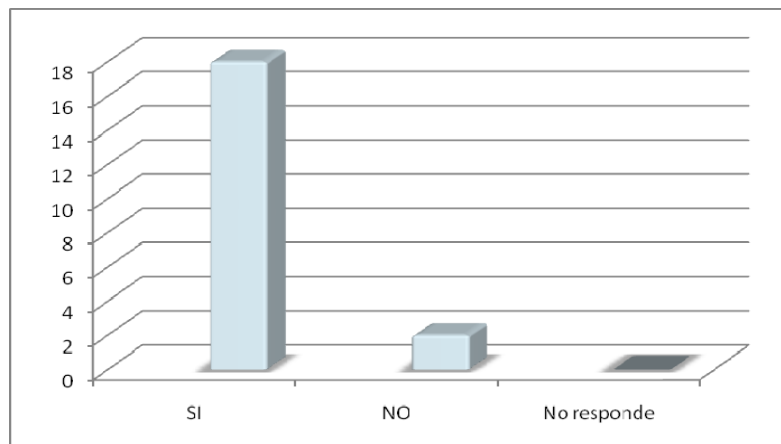


INTERPRETACIÓN: De todos los gerentes encuestados, 14 de ellos que corresponden al 70%, respondieron que si consideran que la Superintendencia de Administración Tributaria tendría mejor control sobre las empresas si se regularizara el uso de la factura electrónica o telemática, mientras que 6 de ellos correspondiendo al 30% consideran que no mejoraría el control tributario.

Gráfica No. 10

Pregunta número diez:

¿Considera que regularizar el uso de la factura electrónica o telemática en la legislación tributaria guatemalteca traería consigo beneficios al comercio nacional?



INTERPRETACIÓN: Del total de personas encuestadas, 18 de ellas que corresponden al 90%, respondieron afirmativamente a esta pregunta, considerando que el comercio nacional se vería beneficiado al legislarse la factura electrónica o telemática. Mientras que 2 de ellas correspondiente al 10% no ven como el comercio nacional se vería beneficiado al legislarse la factura electrónica o telemática.

## 6.2. Comentario personal.

La investigación socio-jurídica, tiene como objetivo investigar un problema en relación a la incidencia de las Leyes en la sociedad; aplicándolo a la realidad nacional, con el objeto de crear nuevas políticas que solucionen dicho problema.

En base a la investigación de campo realizada, así como la utilización de cuestionarios y las respuestas obtenidas por un total de veinte gerentes generales sobre las transacciones comerciales y tributarias realizadas durante el año dos mil seis de las empresas ubicadas en el kilometro 16.5 carretera a San Juan Sacatepéquez, Complejo Industrial Mixco Norte; acerca de la temática de la investigación realizada sobre la regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional; y habiendo establecido en el plan de investigación la siguiente hipótesis:

La incorporación de la factura telemática otorgaría una certeza jurídica en los actos y documentos intercambiados electrónicamente, mejorando el flujo de las relaciones comerciales de las empresas guatemaltecas y el control con respecto al pago correspondiente de los impuestos tributarios.

En la investigación de campo se estableció que de cada uno de los gerentes encuestados la mayoría utiliza el internet para realizar transacciones comerciales y tributarias; por lo que a mi criterio el comercio electrónico se esta desarrollando cada día más en Guatemala, y el mismo se constituye como un mercado de posibilidades reales de participación para la producción y la prestación de servicios tanto dentro del territorio nacional como para el extranjero.

También la presente investigación permitió establecer la necesidad que tienen las empresas guatemaltecas de modernizar sus transacciones comerciales y tributarias e incorporar nuevas tecnologías que permitan optimizar sus procesos de negocios, por consiguiente aumentar sus niveles de competitividad, además de contar con una



eficiencia en el control tributario evitando así la evasión fiscal; y así hacer frente a los cambios que esta experimentando la economía del país con la suscripción de acuerdos comerciales con otras naciones.

Por lo que puedo llegar a la conclusión general que la hipótesis planteada ha sido confirmada positivamente, ya que en efecto, al incorporarse la factura telemática en nuestra legislación tributaria otorgaría una certeza jurídica en los actos y documentos intercambiados electrónicamente, mejorando el flujo de las relaciones comerciales de las empresas guatemaltecas y el control tributario, evitando así la evasión fiscal de los bienes o servicios adquiridos a través de internet.

## CONCLUSIONES



- 1) A través de la historia los tributos han consistido en 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.
- 2) El comercio es la actividad socioeconómica por medio del cual se compran y venden bienes, ya sea para su uso, para su venta o para su transformación; impulsando de este modo el desarrollo económico del país.
- 3) Actualmente el comercio electrónico consiste principalmente en la distribución, compra, venta, mercadotecnia y suministro de información complementaria para productos o servicios a través de redes informáticas como internet u otras. La industria de la tecnología de la información podría verlo como una aplicación informática dirigida a realizar transacciones comerciales.
- 4) La factura telemática o electrónica supone un interesante medio para ahorrar costes de emisión, distribución y conservación de las facturas en papel, consiguiendo además una importante simplificación de los procesos administrativos, con una considerable reducción de tiempo y espacio.
- 5) El objetivo de la firma electrónica es aportar al mundo de los documentos electrónicos la misma funcionalidad que aporta la firma manuscrita a un documento impreso, es decir, identificar al autor del mismo y, en el caso de documentos compartidos entre diferentes entidades o personas, fijar el contenido del documento mediante el cruce de copias firmadas por todas las partes implicadas.
- 6) La regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca traería como beneficio al comercio nacional la modernización y agilización de las transacciones que realizan las empresas, mejorando de una

forma notable el intercambio comercial tanto a nivel nacional como internacional. Además permitiría a la superintendencia de administración tributaria mejorar sus controles tributarios, de este modo obtendría mayores recursos con los que el Estado cumpliría con sus funciones, según lo establecido en la Constitución Política de la República y los Acuerdos de Paz suscritos.



## RECOMENDACIONES



- 1) A la Universidad de San Carlos de Guatemala, utilizando las facultades iniciativa de ley que la Constitución Política de la República de Guatemala establece en su Artículo 174; proponiendo al Congreso de la República un proyecto de Ley en la cual se regularice el uso de la factura telemática.
- 2) A las autoridades de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, para que dentro del pensum de estudio se establezcan cursos sobre Derecho e Informática.
- 3) A los estudiantes y profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales, para que se capaciten constantemente sobre temas referentes al Derecho e Informática.
- 4) A los estudiantes y profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales para que investiguen más acerca de la factura telemática o electrónica y así incrementar sus conocimientos y estar a la vanguardia de la tecnología.
- 5) A la Superintendencia de Administración Tributaria para que a través del Organismo Ejecutivo, proponga al Legislativo reformar el Decreto 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria autorizando el uso de un documento internacional como lo es la factura telemática.
- 6) A la Superintendencia de Administración Tributaria para que a través de su programa de Capacitación al Contribuyente, organice seminarios referentes al tema de la factura telemática o electrónica y los beneficios que traería consigo su utilización a las empresas.



## BIBLIOGRAFÍA

BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo. **Derecho e informática**. Aspectos Fundamentales. Segunda ed, Guatemala 2006.

GIULIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 7ª.ed.; Madrid, España: ed. Ariel 2005.

GUASP, Jaime. **Derecho procesal civil**. 2ª. Ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. v Ley, 2005.

HERRERA BAVO, Rodolfo. **El derecho en la sociedad de la información**. Septiembre de 2004, <http://www.derechotecnologico.com/principal>, (18 de julio 2007).

KELSEN, Hans. **Proceso legislativo**. 2ª. Ed.; Lima, Perú; (s. e.), 2006

MAGLIONA MARKOVICHT, Claudio Paul. **Marco jurídico de la contratación electrónica con especial referencia al comercio electrónico**. 3ª. Ed.; Los Ángeles, Estados Unidos de América: Ed. Jury, 2005.

PALAZZI, Pablo Andrés. **Firma digital**. 3ª Ed.; Montevideo, Uruguay: Ed. Orbe 2003.

QUEZADA TORUÑO, Fernando José. **Régimen del notariado en Guatemala**. Tercera ed. Guatemala 2005.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, "Diccionario", 2002, <http://www.rae.org>, (16 de julio de 2007).

ROJAS AMANDI, Víctor Manuel. **El uso de internet en el derecho.** 2ª. Ed.; Distrito Federal, México: Ed. Oxford, 2000.

TÉLLEZ VALDÉS, Julio. **Derecho informático.** 3ª. ed.; Distrito Federal México: Ed. McGraw-hill, 2004.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 3ª. ed.; Bogotá, Colombia; Ed. Temis, S.A. 2002.

### **Legislación:**

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

**Código Procesal Civil y Mercantil.** Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 107 y sus reformas.

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

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

**Ley del Impuesto sobre la Renta.** Congreso de la República de Guatemala. Decreto 26-92

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

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

**Reglamento de ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria,**  
Acuerdo Número 2-98