

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

**LA INEFICIENCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA (SAT) HACIA LAS EMPRESAS DE TELEFONÍA POR LA
POCA FISCALIZACIÓN DE ÉSTAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Por

GILBER MIGUEL MEDINA REYES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, abril de 2012

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II:	Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III:	Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Modesto José Eduardo Salazar Díaz
VOCAL V:	Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO:	Lic. Marco Vinicio Villatoro López

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN
TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Licda. Dora Lizeth Nájera de Flores
Vocal:	Lic. José Rafael Sánchez Fajardo
Secretario:	Lic. Hugo Leonel Marroquín Carrera

Segunda Fase:

Presidente:	Licda. Eloisa Mazariegos Herrera
Vocal:	Licda. Wendy Isabel Rodríguez Aldana
Secretaria:	Licda. María Lesbia Leal Chávez de Julián

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



LIC. WILLIAM WALTER MONROY LUCERO
ABOGADO Y NOTARIO

6 avenida 3-11 Zona 4 Tercer Nivel

Tel. 24112411- 40134444

Guatemala octubre 5 de 2011

Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Respetable licenciado:

En atención a la providencia emitida con fecha veinte de septiembre del presente año por esa unidad, en el cual se me nombra **ASESOR** de Tesis del Bachiller **GILBER MIGUEL MEDINA REYES**, quien se identifica con el número de Carné 200118542. Se le brindó la asesoría de su trabajo de tesis intitulada "**LA INEFICIENCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) HACIA LAS EMPRESAS DE TELEFONÍA POR LA POCA FISCALIZACIÓN DE ÉSTAS**"; en su oportunidad sugerí algunas correcciones de tipo gramatical y de redacción que consideré que en su momento serán necesarias para mejor comprensión del tema que se desarrolla.

El estudiante realizó un análisis documental y jurídico en materia administrativa; en el lapso de la asesoría, así como en el desarrollo del trabajo de tesis, el estudiante manifestó sus capacidades en investigación, utilizando técnicas y métodos deductivo e inductivo, analítico, sintético y la utilización de las técnicas de investigación bibliográfica y documental que comprueba que se realizó la recolección de bibliografía acorde al tema.

La contribución científica oscila en la recolección de información de diferentes leyes comparadas, que será legalmente hablando de gran apoyo a todas las personas que



decidan proponer iniciativas de ley; abarcó las instituciones jurídicas relacionadas a los temas desarrollados, definiciones y doctrinas, así como el marco legal de la materia, el cual puede servir de base para otros trabajos de investigación en la rama del derecho. Cumpliendo así con un aporte al derecho por su estudio analítico.

La estudiante aceptó las sugerencias realizadas durante la elaboración de la tesis, y aportó al trabajo sus propias opiniones y criterios, los cuales lo enriquecen, sin embargo pueden ser no compartidos y sujetos a polémica, pero en cualquier caso, se encuentran fundamentados, puesto que son planteamientos serios y ordenados que demuestran un buen manejo de criterio jurídico sobre la materia.

Con respecto a las conclusiones y recomendaciones mi opinión es que son acordes al tema investigado y la utilización de la técnica de investigación bibliográfica que comprueba que se hizo la recolección de bibliografía actualizada; con ello se aporta información importante para que nuestros legisladores comprendan la funcionalidad de la interpelación.

Por lo expuesto **OPINO** que el trabajo de la bachiller anteriormente mencionado, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con las normativa respectiva, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones, recomendaciones y bibliografía utilizada, son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación, por lo que al haberse cumplido con los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente emitir el **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo asesorado.

Con muestra de mi consideración y estima, me suscribo, como atento y seguro servidor.

LIC. WILLIAM WALTER MONROY LUCERO
ABOGADO Y NOTARIO

Col. 8,133

WILLIAM WALTER MONROY LUCERO
ABOGADO Y NOTARIO

WILLIAM WALTER MONROY LUCERO
ABOGADO Y NOTARIO



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

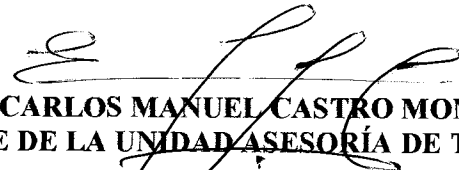
Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

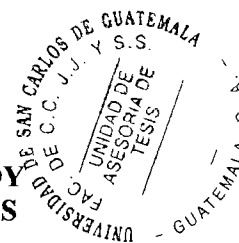


**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, seis de octubre de dos mil once.

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A): CARLOS HUMBERTO GIRON MENDEZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **GILBER MIGUEL MEDINA REYES**, Intitulado: **"LA INEFICIENCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) HACIA LAS EMPRESAS DE TELEFONÍA POR LA POCA FISCALIZACIÓN DE ÉSTAS"**.

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


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



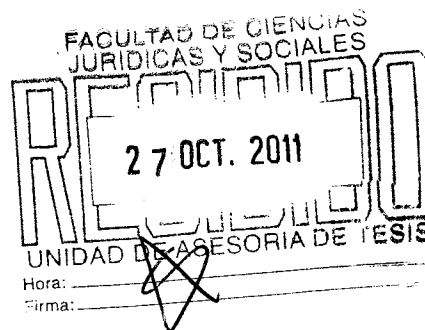
cc.Unidad de Tesis
CMCM/jrvch.



LIC. CARLOS HUMBERTO GIRÓN MÉNDEZ.
ABOGADO Y NOTARIO
6ª. CALLE 10-23 ZONA 11 GUATEMALA
TELÉFONO. 24717651 - 48853211

Guatemala, octubre 27 de 2011

Licenciado
Carlos Manuel castro monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Respetable Licenciado:

Me honra informarle que en cumplimiento de la resolución emitida por esa unidad con fice seis de octubre, en la cual se me otorga el nombramiento para **REVISAR** el trabajo de tesis del bachiller **GILBER MIGUEL MEDINA REYES**, intitulado: **“LA INEFICIENCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) HACIA LAS EMPRESAS DE TELEFONÍA POR LA POCA FISCALIZACIÓN DE ÉSTAS”**, procedí a la revisión del trabajo de tesis en referencia.

El tema está redactado de una forma sistemática, de fácil comprensión y didáctica, abarcando las instituciones jurídicas relacionadas al mismo, definiciones y doctrinas, así como la regulación legal de la materia, apoyando su exposición con fundamento en normas constitucionales y leyes aplicables a nuestro derecho positivo, al igual la utilización de derecho comparado, lo que hace de este trabajo un documento de consulta y utilidad a quien esa clase de información necesite.

En tal virtud el contenido de la tesis, abarca las etapas del conocimiento científico, ya que la recolección de información realizada fue de gran apoyo a su investigación, dado que el material es considerablemente actual y vanguardista, con lo cual es sustentante aportó al trabajo sus propias opiniones y criterios, los cuales lo enriquecen, por lo que pueden ser sometidos a su discusión y aprobación definitiva, pero en cualquier caso, se encuentran fundamentados, pues son planteamientos serios y ordenados que demuestran un buen manejo de criterio jurídico sobre la materia.

Las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas en forma clara y sencilla para esclarecer el fondo de la tesis en congruencia con el tema investigado, la mismas son objetivas, realistas y bien delimitadas. Resalto que atendió las sugerencias y observaciones señaladas, defendiendo con fundamento aquellas que consideró necesario. En cuanto a la estructura formal de la tesis, la misma fue realizada en una secuencia ideal para un buen entendimiento de la misma, así como la utilización de los métodos deductivo e inductivo, analítico y la utilización de las técnicas de investigación bibliográfica y documental que comprueba que se hizo la recolección de bibliografía actualizada.

En consecuencia emito **DICTAMEN FAVORABLE**, en el sentido que el trabajo de tesis desarrollado por el bachiller anteriormente mencionado, cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que puede ser impreso y discutido como tesis de graduación en examen público.



LIC. CARLOS HUMBERTO GIRÓN MÉNDEZ.
ABOGADO Y NOTARIO
Col. 2,305

LIC. CARLOS HUMBERTO GIRÓN MÉNDEZ
ABOGADO Y NOTARIO



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

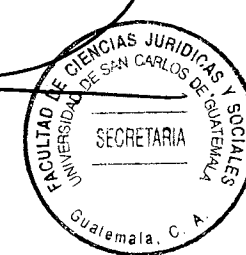
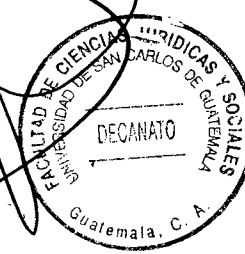


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veinte de marzo de dos mil doce.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de el estudiante GILBER MIGUEL MEDINA REYES titulado LA INEFICIENCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) HACIA LAS EMPRESAS DE TELEFONÍA POR LA POCA FISCALIZACIÓN DE ÉSTAS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

LEGM/sllh





DEDICATORIA

A DIOS: Por ser mi padre, hermano, amigo y confidente a lo largo de mi existencia, por permitirme conocerlo y entender que su presencia es permanente en el camino que he de recorrer en esta vida.

A MIS PADRES: Miguel Ángel Medina y Zoila Marta Reyes de Medina. Por permitirme la existencia, haber formado mi carácter, mi personalidad, inculcarme valores sólidos, por ser mi ejemplo, el pilar de mi vida y ser la manifestación terrenal del amor puro y sincero del todo poderoso para mí persona. Con quienes comparto este triunfo. Mil gracias.

A MIS HERMANOS: Lidya, Vilma, Cesar Humberto, Marleny y Glenda, con admiración y respecto, por contribuir con mis padres en mi formación, por enseñarme a caminar por los senderos de la vida con su propio ejemplo, y por compartir de corazón la meta que hoy estoy logrando. Gracias

A MIS SOBRINOS: Con amor y total humildad, motivándolos a luchar por ser personas de bien, luchadoras y deseosas de transformar sus vidas con ilusión, sueños y trabajo conjunto que les permitan su superación personal.

A MI FAMILIA

EN GENERAL: Por compartir mi alegría y hacerla un sentimiento común para todos, por acompañarme en este trayecto de mi vida, por su apoyo moral y animarme a emprender el vuelo desde Tactic, Alta Verapaz, hacia esta aventura que hoy concluyo, lo cual no hubiese sido posible sin el apoyo y respaldo de mi familia en esta ciudad capital. Mil gracias.



A LAS FAMILIAS AMIGAS: Familia Paz Morales, Vásquez Paz, Vargas Paz, Baján Coloma y Baján Estrada, por haber llegado a mi vida como perfectas semillas de bendición y permitirme sentirme en familia y en total compañía durante este tiempo que hemos compartido, por ser parte de mis carreras de estudio y compartir mi triunfo. Gracias.

A MIS COMPAÑEROS Y

AMIGOS DE CARRERA: Por brindarme su apoyo, amistad y colaboración en todos y cada uno de los momentos compartidos durante los cinco años de carrera que permanecerán en nuestra memoria, y por coincidir todos en un mismo objetivo.

A MIS COMPAÑEROS

DE PRIVADOS: Por haber coincidido en la motivación, esfuerzo, dedicación y hacer el sacrificio de renunciar a nuestras vidas durante varios meses con el único fin de ser colegas. Mil gracias por su amistad y colaboración para con mi persona.

A MIS COMPAÑEROS

Y AMIGOS DE TRABAJO: De la Fiscalía Distrital Metropolitana del Ministerio Público por su fina atención a mí persona en el desarrollo de mis estudios y labores, por compartir juntos el ideal de ser profesionales y hacer una noble tarea en la administración de justicia. Gracias.

A LITEGUA, S.A: Por contar con su confianza, por creer en mí y permitirme durante los cinco años de carrera, contar con su autorización para realizar mis estudios universitarios. Gracias.

A MIS MAESTROS: Por su entrega y vocación de enseñanza, por compartir con mí persona sus conocimientos e instruirme en el camino académico, ya que este triunfo no podría ser hoy una



realidad si cada uno de ellos no hubiesen realizado tan noble labor. Mil gracias.

A MIS CENTROS

DE ESTUDIOS:

A la Escuela Oficial Urbana Mixta Número 2 "Chijacorral" y al Instituto Básico por Cooperativa "Víctor Manuel Zamora Lobos", ambos de la villa de Tactic, Alta Verapaz. Al Instituto Normal Mixto del Norte "Emilio Rosales Ponce" de Cobán, Alta Verapaz y por supuesto a la Universidad de San Carlos de Guatemala, por permitirme formarme en sus aulas y tener la oportunidad de alcanzar hoy este humilde triunfo



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Nociones generales y terminológicas.....	1
1.2. Definición.....	3
1.3. Naturaleza jurídica.....	5
1.4. Fuentes del derecho tributario.....	8
1.4.1. La constitución.....	8
1.4.2. La ley.....	8
1.4.3. Los tratados y convenios internacionales.....	8
1.4.4. El decreto ley.....	9
1.4.5. El reglamento.....	9
1.4.6. Otras fuentes.....	9
1.5. Principios del derecho tributario constitucionales.....	10
1.6. Ramas.....	21
1.7. Partes.....	21
1.8. División.....	22
1.9. Ubicación.....	23
1.10. Jerarquización de las normas jurídicas tributarias.....	23
1.11. Autonomía.....	24
1.12. Obligación tributaria.....	24
1.13. Determinación de la obligación tributaria.....	25
1.14. El pago.....	25
1.15. La prescripción.....	28
1.16. La interrupción de la prescripción.....	29
1.17. Relación con otras disciplinas jurídicas.....	30

CAPÍTULO II

2. Los tributos	33
2.1. Terminología	33
2.2. Definición	34
2.3. Generalidades	35
2.4. Elementos integrantes del tributo	36
2.5. Importancia	38
2.6. Clasificación	40
2.7. Naturaleza y características	43
2.8. La creación de los tributos	45
2.9. Relación jurídica tributaria	48
2.9.1. Definición	48
2.9.2. Teorías	49
2.9.3. Características	51
2.9.4. Elementos	53
2.9.5. La determinación del tributo	57

CAPÍTULO III

3. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)	
como instrumento generador de ingresos al fisco	59
3.1. Creación	59
3.2. Definición	60
3.3. Principales funciones	60
3.4. Generalidades	61
3.5. Organización	61
3.5.1. Directorio	62
3.5.2. Superintendencia	63
3.5.3. Intendencias	64
3.5.4. Dependencias con funciones de apoyo técnico	65
3.5.5. Dependencias con funciones de gestión de recursos	66
3.5.6. Dependencias con funciones de ejecución	66

3.6. Objeto y funciones	66
3.7. El papel de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como generadora de ingresos al fisco guatemalteco	69
3.8. La evasión tributaria por las empresas de telefonía	78
3.9. La defraudación tributaria	83
3.9.1. Definición	83
3.10. Delito de defraudación tributaria	84
3.11. Glosario de actos de defraudación tributaria	85
3.12. Clasificación legal	86
3.13. Características del delito de defraudación tributaria	88
3.14. Diferencia sustancial entre infracción y delito tributario	89
3.15. Análisis del delito de defraudación tributaria	93
3.16. Procedimiento	94
3.17. Acción penal directa	95
3.18. Procedimiento de tasación previa, de conformidad con el Código Tributario	96

CAPÍTULO IV

4. La necesidad de implementar la facturación por recargas electrónicas electrónicas de celulares, por parte de las empresas de telefonía móvil	99
4.1. La telefonía móvil en Guatemala	99
4.2. Reseña histórica y su evolución	99
4.3. Planes del servicio telefónico celular	101
4.4. La telefonía móvil	104
4.5. La telefonía móvil en Guatemala	105
4.6. Regulación legal de la telefonía móvil	106
4.7. Procedimientos de facturación	111
4.8. Procedimientos para fiscalizar a las empresas de telefonía	113
4.9. Análisis de la propuesta de reforma fiscal	118
4.9.1. Antecedentes del pacto fiscal	118
4.10. Objetivos de la modernización fiscal	119

4.11. Principios de la reforma tributaria	121
4.12. Contenido de la Reforma Tributaria	122
4.12.1. Reforma integral del Impuesto Sobre la Renta (ISR)	122
4.12.2. Reforma del régimen de trabajadores en relación de dependencia	123
4.12.3. Reforma al régimen general para personas individuales o jurídicas que realicen actividades mercantiles, no mercantiles o que se dediquen a la prestación de servicios profesionales o de arrendamiento	124
4.12.4. Reforma al régimen optativo para personas jurídicas y personas individuales que realicen actividades mercantiles	124
4.12.5. Regularización del régimen aplicable a las rentas de capital	126
4.12.6. Origen de propuesta	126
4.12.7. Reforma del régimen de retenciones a no domiciliados o no residentes	127
4.12.8. Permanencia en regímenes del ISR	127
4.12.9. Rentas afectas	127
4.12.10. Retenciones ISR	128
4.12.11. Revisión de la política de incentivos fiscales	128
4.13. Impuesto al Valor Agregado (IVA)	129
4.13.1. Establecimiento de un sistema de retenciones del IVA doméstico en aduanas, que tomaría como base las importaciones de bienes finales destinados al consumo humano, realizadas por los contribuyentes	129
4.13.2. Establecimiento de un sistema de retenciones del IVA, aplicado en la fuente, para productores y distribuidores mayoristas de productos de consumo masivo	129
4.13.3. Facilitación y control de compras exentas del IVA	130
4.13.4. Fortalecimiento del régimen simplificado para micro y pequeño contribuyente del IVA	130
4.13.5. Establecimiento de un impuesto a la transferencia	



de bienes inmuebles.....	130
4.14. Reforma del Código Tributario.....	131
4.14.1. Acceso a información para fines tributarios.....	131
4.14.2. Establecimiento de la firma para procedimientos electrónicos.....	131
4.14.3. Creación de la obligación de aviso de cese o suspensión de operaciones.....	132
4.14.4. Asignación de facultades a la administración tributaria en materia de cierre cautelar.....	132
4.14.5. Reducción de Q 50,000 a Q 10,000 la obligación de usar medios pago bancarizados.....	132
4.14.6. Interpretación de las normas tributarias.....	133
4.14.7. Colocación de dispositivos de control a la producción, comercialización, importación, distribución o transporte.....	133
4.14.8. Legibilidad de los documentos emitidos.....	134
CONCLUSIONES.....	135
RECOMENDACIONES.....	137
BIBLIOGRAFÍA.....	139

INTRODUCCIÓN

Con la presente investigación se pretende dar a conocer los riesgos de evasión tributaria por parte de las compañías telefónicas, toda vez que no reportan todos los impuestos, especialmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) retenido, por las ventas de tiempo de aire en los teléfonos pre-pago, teniendo de esa forma implicaciones jurídicas, ya que si se realiza una investigación a fondo de estas compañías, las cantidades evadidas son de millones, dicho sea de paso les ha servido para enriquecerse, debido a la falta de regulación legal al respecto y los pocos controles que las Administraciones Tributarias realizan a dichas compañías o el poco interés que tienen en fiscalizarlas.

Durante la prestación de los servicios, la empresa telefónica, al vender el tiempo de aire, por recargas electrónicas, tarjeta física o tarjeta de crédito para los teléfonos pre-pago, en la mayoría de los casos no emiten la factura respectiva, trayendo como consecuencias que el Estado no recaude esos impuestos percibidos por dichas compañías y que el consumidor final o contribuyente, no pueda utilizar ese documento en su reporte de crédito fiscal, los usuarios de dichos servicios de una u otra forma si pagan su Impuesto al Valor Agregado, pues éste por ser indirecto se va trasladando y quien al final lo soporta es el consumidor final. El problema es la evasión fiscal y su consecuencia, que el Estado perciba menos ingresos; debido a la evasión por parte de las empresas de telefonía, al no reportar razonablemente las ventas realizadas en los teléfonos pre-pago y al no emitir facturas al consumidor final, al momento de la compra del tiempo de aire, ya que aproximadamente el 98% de estas ventas son realizadas en forma informal por vendedores que se encuentran en los semáforos o lugares estratégicos, en donde el consumidor se acerca a solicitar la recarga, paga, se realiza la transferencia de tiempo vía electrónica y ahí el finaliza, sin que se solicite la factura y tampoco el vendedor la entregue al momento del pago, aunque ésta sea solicitada por el consumidor final.

El objetivo general de la investigación fue: Analizar la posibilidad de la emisión de un respaldo contable para comprobar un crédito fiscal; esto puede ser por medio de mensaje de texto que incluya número de factura y valor cargado, donde se confirme dicha recarga, para que el usuario pueda presentarse a las agencias de telefonía a

solicitar un resumen de sus facturas emitidas por recargas electrónicas; en el caso de las tarjetas, que éstas sean emitidas con una numeración de factura y eso sea utilizado como documento contable, a efecto de que beneficie al Estado para una mayor recaudación de impuestos y los específicos fueron: Efectuar un análisis de las leyes existentes donde se pueda regular esta situación específica; plantear una reforma a la Ley General de Telecomunicaciones, Código Tributario o la emisión de una nueva ley, que contemple lo relativo a facturación, formas de reportar las ventas, fiscalización y sanción en caso de incumplimiento o inobservancia a la misma, por parte de las empresas de telefonía; estudiar la capacidad de las empresas de telefonía móvil para emitir este respaldo contable; realizar un análisis del aumento de la recaudación de impuestos y beneficios para el Estado de Guatemala, al implementar este sistema de control.

Se comprobó la hipótesis, en el sentido de la poca atención que se les ha dado a las empresas de telefonía móvil, no obstante ser entidades multimillonarias y onerosas que se han vuelto a costa de los contribuyentes, ya que por la misma necesidad de comunicación utilizan dichos servicios, a pesar de los abusos que cometen al no emitir las facturas correspondientes por el servicio que prestan, toda vez que no reportan todos los impuestos, especialmente el Impuesto al Valor Agregado retenido, por las ventas de tiempo de aire en los teléfonos pre-pago. Para el desarrollo del trabajo se utilizaron los siguientes métodos de investigación: analítico, sintético, inductivo, deductivo y las técnicas de investigación utilizadas fueron la documental y la científica jurídica.

Esta tesis está contenida en cuatro capítulos, de los cuales el primero tiene como propósito el estudio del derecho tributario, fuentes del derecho tributario; el segundo, contendrá lo relacionado a los tributos, elementos integrantes del tributo, relación jurídica tributaria; el tercero, busca establecer la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como instrumento generador de ingresos al fisco, principales funciones, objeto y funciones y el cuarto capítulo, está dirigido a describir las necesidades de implementar la facturación por recargas electrónicas de celulares, por parte de las empresas de telefonía móvil, regulación legal de la telefonía móvil, procedimientos de facturación, procedimientos para fiscalizar a las empresas de telefonía.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario también conocido como derecho fiscal, es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público; en aras de la consecución del bien común.

1.1. Nociones generales y terminológicas

El accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población, mediante la prestación de los servicios públicos, realizando para ello diversos tipos de actividad que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin; al conjunto de estas actividades el jurista Perulles Bassas J. le da el nombre de “actividad financiera del Estado la cual se divide en tres fases:

1. La obtención de los ingresos, sean éstos provenientes de la explotación del patrimonio estatal, de los diversos tributos vigentes en el país (Sistema Tributario), de la contratación de empréstitos (deuda externa) o de la emisión de bonos (endeudamiento interno).
2. La administración de los bienes propiedad del Estado, incluyendo en esta la gestión o manejo de los ingresos obtenidos.
3. La erogación o gasto público, para el sostenimiento de las funciones y servicios públicos y otra serie de erogaciones a las cuales todo Estado moderno se ve obligado.”¹

¹ Perulles Bassas, J. **Manual de derecho fiscal**. Pág. 9.

Es la primera fase, específicamente la obtención de ingresos provenientes del Sistema Tributario, el objeto y campo de estudio del derecho tributario, ya que si bien el Estado tiene derecho de exigir tributo a las personas naturales o jurídicas sujetas a su potestad tributaria, está la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por el Artículo 133 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, esta actividad debe desarrollarse dentro del marco de la legalidad, mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnicos-administrativos de tipo tributario, que eviten arbitrariedades y abusos de poder por parte del fisco e incumplimiento, defraudación y evasión por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Respecto a la terminología de esta doctrina jurídica, Villegas Héctor B. indica que “la denominación derecho tributario no es uniforme, la doctrina italiana y la brasileña usan esta denominación, mientras que la alemana prefiere la expresión derecho impositivo, los franceses e ingleses se refieren a derecho fiscal, siendo éste término el que ha adquirido resonancia internacional por corresponder al nombre de esta disciplina en el derecho anglosajón y a la denominación de una prestigiosa institución en la materia, la asóciate International Fiscal (Asociación Internacional de Asuntos Fiscales).”²

En nuestro medio es la asociación Guatemalteca de derecho financiero y tributario la dedicada al estudio del aspecto jurídico tributario.

Hace referencia el tratadista Chicas Hernández Raúl Antonio, que “en Guatemala se ha usado el término derecho fiscal desde finales del siglo XIX y las disposiciones relativas están contenidas en el Decreto Número 261 Código Fiscal de la República de

² Villegas, Héctor B. **Curso, finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág. 19.

Guatemala, promulgado el 17 de junio de 1,881 por el entonces presidente constitucional, general Justo Rufino Barrios. La normativa que en materia tributaria imprimió la Constitución Política de la República, vigente a partir del 14 de enero de 1,986 dio un nuevo vigor al sistema tributario nacional y posteriormente, con la promulgación del código tributario decreto número 6-91 del Congreso de la República, vigente a partir del 2 de octubre de 1,991, queda definitivamente establecida la denominación derecho tributario, para referirse a las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado aunque por las consideraciones ya hechas derecho fiscal y derecho tributario son usados hasta la fecha con análogos significados.”³

1.2. Definición

El jurisconsulto Cabanellas Guillermo, establece que “es la rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado, en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.”⁴

El autor Pérez Royo Fernando, afirma que “es llamado derecho impositivo y es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos; regulándolos en sus distintos aspectos.”⁵ Así mismo, Ossorio Manuel lo define como “el conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos y especialmente a los impuestos.”⁶

El derecho tributario es un fenómeno de la recaudación de tributos que tiene por objeto el sostenimiento del aparato gubernativo por lo que se encuentra en la Constitución Política de la República un marco definido en materia tributaria, también se ubica este

³ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Pág. 33.

⁴ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho elemental.** Pág. 147.

⁵ Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario.** Pág. 23.

⁶ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 146.

derecho en el código tributario, que vino a darle dinámica a los principios tributarios constitucionales y a normar, en forma más o menos adecuada, las relaciones entre el Estado y los contribuyentes con ocasión de los impuestos.

Además, el derecho tributario se encuentra contenido en normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran el sistema tributario nacional, es decir el conjunto de leyes específicas de cada impuesto, verbigracia, ley del impuesto sobre la renta, ley del impuesto al valor agregado, ley del impuesto único sobre inmuebles, etc., tomando ese conjunto como un todo.

La condición del derecho tributario toma muy especialmente en cuenta esta división, la cual fue adoptada por el modelo de código tributario para América latina OEA/BID y consecuentemente, por nuestro código tributario. Existe el fenómeno de la recaudación de tributos para el sostenimiento del aparato gubernativo y realización de la obra pública.

La carga tributaria, los hechos que la originan, entre otros temas, constituyen la materia propia del derecho tributario. La tributación entabla relación entre el Estado y los particulares y viceversa; esas relaciones que surgen de tales actos constituyen el derecho tributario. A consideración propia, el derecho tributario se define como el conjunto de normas encaminadas a optimizar la recaudación tributaria, en armonía con los derechos fundamentales que tienen los contribuyentes.

La definición anotada armoniza el interés fiscal del Estado o *ius impurium tributarium*, ya que los tributos han sido creados con el propósito que el Estado cumpla sus fines, de lo cual se desprende que un ente privado no puede crear tributos.

Además, tiene que entenderse que toda la regulación no puede exceder los límites constitucionales que posee una persona. En igual sentido, los tributos no pueden buscar generar fondos para el aprovechamiento desmesurado de determinado sector, ya que se rompe el equilibrio económico, ni tampoco se pueden incrementar los recursos de un aparato estatal, como subir los impuestos en un país para incrementar los sueldos de los funcionarios de más alta jerarquía de algún estamento; y que la carga tributaria la soporten el resto de contribuyentes. Al respecto, refiere Blanco Ramos Ignacio, “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 sus diversas manifestaciones y como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generen entre estos últimos.”⁷

Continúa manifestando Blanco Ramos, que “el derecho tributario es la rama del derecho público, que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos; que integran los sistemas fiscales.”⁸ Asimismo Villegas Héctor B., indica que “derecho tributario es la rama del derecho que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislación que regulan los derechos y obligaciones de las personas; con respecto a la materia tributaria.”⁹

1.3. Naturaleza jurídica

El derecho tributario, lato sensu, es el conjunto de normas que se refieren a los tributos, regulado en sus distintos aspectos. Para el tratadista Blanco Ramos Ignacio, “es la

⁷ Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario**. Pág. 16.

⁸ **Ibíd.** Pág. 21.

⁹ Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 48.

rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.”¹⁰

El Artículo 1 del código tributario guatemalteco contiene una definición legal de derecho tributario en la forma siguiente: Conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado.

De los anteriores conceptos se colige que el derecho tributario se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, siendo fundamental destacar que además tiene como finalidad o preocupación característica, sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos.

En cuanto a la autonomía del derecho tributario no existe acuerdo, pues los tratadistas adoptan posiciones divergentes, las cuales se pueden sintetizar en:

- Los que niegan categóricamente la autonomía del derecho tributario y siendo así los subordinan al derecho administrativo considerándolo una rama de éste; basándose en el argumento de que la actividad del Estado es una función administrativa, que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas, afirman que el derecho tributario carece de autonomía científica y lo consideran un capítulo del derecho administrativo. Esta corriente adquiere particular relevancia en que, no sólo la sostienen renombrados administrativistas.

¹⁰ Blanco Ramos, Ignacio. **Ob. Cit.** Pág. 64.

- Los que estiman que el derecho tributario forma parte del derecho financiero. Esta posición adquiere importancia debido a que muchos autores y enciclopedistas de las ciencias jurídicas, consideran al derecho financiero, derecho fiscal y derecho tributario, como sinónimos.

A este respecto cabe considerar que, según fue expuesto en la parte inicial de este trabajo, la actividad financiera del Estado es mucho más amplia y abarca otras disciplinas jurídicas, mientras que el campo del derecho tributario es más específico y se limita a regular la captación de ingresos provenientes del sistema tributario. En nuestro medio esta es la posición predominante ya que, didácticamente, existe unidad entre derecho financiero y derecho tributario; siendo aquel parte del pensum de estudios de Abogacía y Notariado, mientras que éste es un capítulo de dicho curso.

- Quienes consideran y afirman que el derecho tributario depende del derecho privado, y le conceden solamente un particularismo exclusivamente legal, esta es la posición menos acertada ya que, el ser como en ella se argumenta, significaría que el legislador tributario al crear regulaciones fiscales expresas, derogaría normas civiles o mercantiles, pero si no lo hace, seguiría rigiendo la norma de derecho privado sobre la norma tributaria, lo cual no puede ser.
- Finalmente los que afirman que el derecho tributario es autónomo, tanto material como sustantivo, didáctica y científicamente, adoptan este criterio, que consideran como la autonomía científica del derecho tributario.

1.4. Fuentes del derecho tributario

Entendiéndose el término como medios determinantes para el surgimiento de normas jurídico-tributarias, o sea como maneras de creación e imposición de las mismas, se pueden enumerar las siguientes fuentes:

1.4.1. La constitución

Es la fuente fundamental de normas tributarias en los Estados de derecho, entendiéndose como norma constitucional la que proviene de un órgano especializado, en el medio la asamblea nacional constituyente. La Constitución Política es fuente de derecho tributario, pues contiene un marco bien definido en esta materia, aunque conteniendo algunos errores que han pasado inadvertidos y que más adelante se analizarán.

1.4.2. La ley

Que en sentido formal, es la manifestación de la voluntad del Estado emitida por los órganos a los cuales la propia constitución delega la tarea legislativa, en Guatemala es el congreso de la República quién tiene en forma exclusiva dicha función.

1.4.3. Los tratados y convenios internacionales

Debido al auge del derecho tributario Internacional, los tratados y convenciones internacionales han adquirido extraordinaria importancia como fuente del derecho tributario; problemas como la doble o múltiple tributación internacional, unificación de aranceles, exenciones diplomáticas, etc., se solucionan mediante tratados y convenios

internacionales que son fuentes indirectas del derecho tributario, se dicen que es fuente indirectas porque su validez depende de una ley nacional que los apruebe.

1.4.4. El decreto ley

Según el autor Giullianni Fonrouge Carlos, “son aquellas disposiciones que adopta el gobierno de la nación en materias que no son de su competencia y si de un parlamento o cámara representativa, pero por razones extraordinarias de urgencia o de otro tipo señaladas en la constitución de cada país, está autorizado para emitirlas, siempre que se informe de manera inmediata al parlamento o cámara para su aprobación y sin perjuicio de que pueda tramitarlo como proyecto de ley, una vez que se haya resuelto el problema de urgencia en la medida en que los gobiernos tienden a ser autoritarios hacen más usos de esta forma excepcional.”¹¹ El decreto ley es promulgado por razones de urgencia.

1.4.5. El reglamento

Son las disposiciones emanadas del organismo ejecutivo que regula la ejecución de las leyes emitidas por el Congreso de la República, ocupan una posición de subordinación con relación a la ley, es una función administrativa que tiene por objeto desarrollar la ley tributaria y no sobreponerse a ella.

1.4.6. Otras fuentes

Otro tipo de disposiciones administrativas como circulares, instructivos, oficios, manuales, etc., no son fuentes del derecho tributario. A este respecto algunos tratadistas sostienen que esta clase de disposiciones es sólo de observancia interna

¹¹ Giullianni Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 91.

para la administración y no obligan a los particulares, menos aun si contienen órdenes apartadas de la ley, no debiendo aplicarse aun siendo favorable a los contribuyentes.

No obstante la adecuada regulación al respecto, la administración tributaria, al aplicar e interpretar las leyes tributarias utiliza criterios no jurídicos, discrecionales y porque no decirlo arbitrarios, ya que mediante circulares, oficios, dictámenes y un manual de interpretación de normas tributarias, emite criterios antojadizos e ilegales, tales como otorgamiento de exenciones, formalismos burocráticos, graduación en la aplicación de multas, etc.

Qué no decir de los legisladores de ventanilla, que obligan al contribuyente a cumplir con una serie engorrosa de trámites para aceptar un pago, como: llenar a máquina y sin fotocopia recibos anteriores, pasar a verificación, a tomar visto bueno y otros, todo lo cual lejos de facilitar la recaudación, la dificulta aún más, lo que hace que tales disposiciones carezcan de valor jurídico y teóricamente, no deben obligar a los contribuyentes a observarlas, por establecer obligaciones específicas apartadas de la ley.

1.5. Principios del derecho tributario constitucionales

Para el jurista Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, "son fundamentos de carácter constitucional que constituyen la estructura del derecho tributario los cuales son: Principio de legalidad o de reserva, de proporcionalidad y equidad, de generalidad, de igualdad, de recaudación tributaria, de irretroactividad de la ley, de no-confiscación de

bienes, de prohibición a la doble imposición, de legalidad financiera, de no-discrecionalidad administrativa y de justicia financiera.”¹²

a) Principio de legalidad o de reserva

La potestad tributaria, debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, nullum tributum sine lege.

El Artículo número 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, señala que: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación; especialmente las siguientes:

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

Conforme a este principio, el tributo tiene que ser establecido con arreglo a la ley; ningún tributo puede ser exigido sin una ley previa que lo autorice. Sin embargo, la exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, por el contrario los tributos son reglamentados para poder ser aplicados de modo efectivo. La ley

¹² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Pág. 103.

establece desde luego todas las normas, formales y materiales, que regulan un tributo; pero puede remitir parte de esta normativa al reglamento.

El principio de reserva de ley tributaria, también denominado principio de legalidad, constituye una regla de derecho constitucional tributario; universalmente adoptado por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción de leyes tributarias se tome la necesaria intervención de los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento.

El 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 procedimiento a normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional. A este principio se le considera la limitación de la potestad tributaria del Estado para establecer y exigir tributos; consistente en prescribir en la constitución política o carta magna de determinado país, que sólo mediante una ley, pueden establecerse tributos.

b) Principio de proporcionalidad y equidad

Según algunos autores, este principio incluye también la progresividad del tributo, o sea imposiciones superiores a la proporcionalidad de modo creciente, a efecto que a medida que aumente la capacidad económica del obligado, aumente también la carga tributaria. El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quién va dirigido.

Este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, citado por Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, quien comenta que “conforme este principio los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica.”¹³

Actualmente la legislación guatemalteca 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 que establece: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.

A este principio el autor Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto le llama también de capacidad contributiva y según la teoría expuesta por él al respecto “es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando la justicia y razonabilidad. Todo tributo tiene que establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad.”¹⁴

Es aquel que exige que la fijación de contribuciones concretas a los habitantes de la Nación, sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. El Artículo Número 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

¹³ **Ibíd.** Pág. 104.

¹⁴ **Ibíd.** Pág. 106.

c) Principio de generalidad

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marca la ley, la aparición del deber de contribuir tiene que ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad; edad o estructura.

El 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 con ciertas limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago que si bien es cierto, todos tienen la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los impuestos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

Menciona Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, que “el principio de generalidad, de la imposición exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusables por razones políticas económicas, sociales y culturales.”¹⁵

d) Principio de igualdad

El principio anotado, se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de cualquier distinción arbitraria; injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

¹⁵ **Ibíd.**

Existen dos principios, ligados íntimamente entre sí. El primero establece que todos deben soportar las cargas tributarias y el segundo agrega que todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Los dos principios, pueden resumirse de la siguiente forma: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos.

Cuando una ley positiva priva a una categoría de seres humanos de la protección que el ordenamiento civil les debe, el Estado les niega la igualdad de todos ante la ley. Cuando el Estado no pone su poder al servicio de los derechos de todo ciudadano, y particularmente de quien es más débil, se quebrantan los fundamentos mismos del estado de derecho.

Para Giullianne Fonrouge Carlos, “el principio de igualdad, se fundamenta en que todos sus habitantes son iguales ante la ley y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Es ante la ley la resultante de las postulaciones impulsadas por la Revolución Francesa y derivación del principio de universalidad de la ley, a través de un sistema de normas que tiene como destinatarios el conjunto de la sociedad, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigente.”¹⁶

La igualdad formal o igualdad jurídica, se convierte en una noción útil para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social, pero, de todos modos, perpetúa las profundas disparidades reales en una sociedad no homogénea; con clases marcadamente diferenciadas.

¹⁶ Giulian Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 18.

La igualdad en la ley, en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables; esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.

En la tributación extra fiscal podrán ponderarse circunstancias ajenas a la capacidad económica de los contribuyentes, siempre y cuando el tratamiento dispar atienda a la consecución de fines y objetivos acordes con el programa y los valores constitucionales.

La igualdad por la ley atiende, en lo social, a reclamar un mayor aporte de quienes más tienen, para luego, a través del gasto público; poner especial empeño en los requerimientos de aquellos sectores con necesidades insatisfechas. También adquiere relevancia en relación a las distintas regiones del país.

Aunque existan desigualdades entre los hombres, la igual dignidad de la persona exige que se llegue a una situación social más humana y más justa. Resulta problemático, el hecho de las excesivas desigualdades económicas y sociales que se dan entre los miembros o los pueblos de una misma familia humana. Son contrarias a la justicia social, a la equidad, a la dignidad de la persona humana y a la paz social e internacional.

Si más allá de las reglas jurídicas falta un sentido más profundo de respeto y de servicio al prójimo, incluso la igualdad ante la ley podrá servir de coartada a discriminaciones flagrantes, a explotaciones constantes, a un engaño efectivo. Sin una educación renovada de la solidaridad, la afirmación exclusiva de la igualdad puede dar lugar a un individualismo donde cada cual reivindique sus derechos sin querer hacerse responsable del bien común.

Es de importancia que se excluyan los criterios apriorísticos de interpretación, tanto a favor del fisco como del contribuyente. En cuanto a la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción; por no haber tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa.

Vista la obligación desde el punto de vista creditorio, y agotado el poder tributario en el momento mismo de la aprobación de la ley que instituye las obligaciones, ello conduce en el Estado de derecho a que el Gobierno y la administración se encuentren sometidos a la ley, a una esencial igualdad del fisco y el contribuyente por encontrarse ubicados en un mismo plano sin supremacías ni sumisiones, lo que lleva a que para dirimir eventuales controversias, deban someterse a la decisión de un órgano independiente de la administración activa y la magistratura judicial que, en definitiva; será la llamada a aplicar e interpretar la ley en el concreto caso de divergencias.

El principio de igualdad ante la ley, no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias; aplicando a los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos.

El principio ahora analizado, se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República que dice: En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciando en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son en iguales condiciones; basta citar un

ejemplo: las prerrogativas que la ley otorga a un funcionario judicial, derivado de su calidad de tal, no las tiene un ciudadano común, ya que no se encuentran en iguales condiciones. Rodríguez Lobato Raúl, indica que: “El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y consecuentemente, deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.”¹⁷

e) Principio de recaudación tributaria

A este respecto, Rodríguez Lobato Raúl dice que “este principio trata acerca de dos aspectos, uno cuando se reducen los impuestos o se aumenta el gasto público para estimular la demanda agregada, se dice que la política fiscal es expansiva; el otro cuando se aumentan los impuestos y se reduce el gasto público, se dice que la política fiscal es restrictiva. La política fiscal y la política monetaria son las dos actividades más importantes de la política económica global de un gobierno.”¹⁸

f) Principio de irretroactividad de la ley

Este principio regula que ninguna ley tributaria puede aplicarse con efecto retroactivo, hacia el pasado, en perjuicio de persona alguna; o sea que es ilícito la aplicación de la ley tributaria a situaciones acaecidas con anterioridad a su vigencia.

g) Principio de no-confiscación de bienes

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo número 28 último párrafo regula lo siguiente: En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 54.

¹⁸ **Ibíd.** Pág. 55.

tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. Todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante un sistema tributario justo que en ningún caso; tendrá alcance confiscatorio.

La orden prohibitiva contenida, así en este principio debe ser entendida de forma generalizada como una consecuencia del reconocimiento, asimismo constitucional, del derecho a la propiedad, puesto que la prohibición de privar a uno de sus bienes por la vía fiscal no es; en ningún caso superflua.

h) Principio de prohibición a la doble imposición

La doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributario por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. Es prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Este principio se manifiesta mediante la prohibición de la doble o múltiple tributación de los impuestos o multas confiscatorias. El Artículo 243 párrafo final, de la Constitución Política de la República, se reconoce tácitamente la existencia de la doble o múltiple tributación, pero que ha de ser eliminada progresivamente para no dañar al fisco, disposición que pareciera ser un reconocimiento de la violación del principio de justicia tributaria antes analizado. Porque de conformidad con nuestra carta magna en su

Artículo 41 estipula que por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

i) Principio de legalidad financiera

Principio esencial en materia financiera, regula que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a la necesidad del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación.

j) Principio de no-discrecionalidad administrativa

Principio que regula que en materia tributaria las sanciones e infracciones se tomarán sobre la base de la violación de la aplicación interpretación e integración de las normas tributarias que regulan la Constitución de la República de Guatemala, el código tributario, las demás leyes tributarias y la ley del organismo judicial.

k) Principio de justicia financiera

El autor Chicas Hernández Raúl Antonio, añade “es el principio que debe presidir cualquier rama del ordenamiento jurídico tributario, es en el ámbito financiero donde este principio queda plasmado con mayor intensidad en el sentido que la superintendencia de administración tributaria ejerce con exclusividad de recaudar, controlar y fiscalizar los tributos internos y todos los que debe percibir el Estado.”¹⁹

¹⁹ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Ob. Cit.** Pág. 134.

1.6. Ramas

El derecho tributario según Margain Manatuo Emilio, se divide en las siguientes ramas:

- ✓ “Derecho tributario constitucional: se ocupa de delimitar 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 sustantivo o material: 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 penal tributario: consiste en el conjunto de normas que definen las infracciones.
- ✓ Derecho tributario internacional: se encuentra conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte, a efecto de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de los fiscos para detectar evasiones.”²⁰

1.7. Partes

Este derecho está compuesto en dos partes, las cuales expone el jurista, Margain Manatuo Emilio:

- ✓ “**Parte general:** es en donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella están se encuentran aquellos principios, de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo

²⁰ Margain Manatuo, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano.** Pág. 158.

esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad; tal es el caso del Código Tributario.

- ✓ **Parte especial:** es en donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, tal es el caso de la Ley del IVA, y de la Ley del ISR. El sistema tributario es el conjunto de tributos de cada país.”²¹

1.8. División

Blanco Ramos Ignacio, indica que “el derecho tributario se divide en:

- **Derecho tributario material:** El mismo abarca lo atinente al estudio de las normas jurídicas, en las cuales se desarrolla la relación jurídico tributaria; analizando la misma y sus elementos.
- **Derecho tributario formal:** Se encarga del estudio de la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos, especialmente en lo referente a la determinación del tributo; siendo su objetivo el establecer una cantidad de dinero concreta y materializarla para efectos de captación de recursos a favor del Estado.
- **Derecho tributario procesal:** Es el referente al estudio de las normas jurídicas que establece el debido proceso administrativo tributario, tanto dentro del ámbito de la determinación de la obligación tributaria; como en lo referente al estudio de

²¹ **Ibíd.** Pág. 161.

los distintos procedimientos judiciales que se relacionan con la actividad tributaria del Estado.”²²

1.9. Ubicación

El derecho público comprende al derecho financiero, éste comprende al derecho tributario o derecho fiscal que es la disciplina jurídica independiente y la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y con la debida recaudación de los recursos.

1.10. Jerarquización de las normas jurídicas tributarias

Chicas Hernández Raúl Antonio, establece que “el ordenamiento jurídico guatemalteco vigente, se encuentra estructurado de la siguiente forma:

- ✓ Constitución Política de la República de Guatemala: es el cuerpo legal que establece los principios básicos sobre los cuales gira la legislación tributaria, determinando pautas; límites al poder tributario y garantías procedimentales de aplicación obligatoria.
- ✓ La ley: es la que regula los elementos de la relación jurídico tributaria, el hecho generador, los sujetos pasivos y la responsabilidad solidaria, las exenciones, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones, recargos; y las infracciones y sanciones tributarias.

²² Blanco Ramos, Ignacio. **Ob. Cit.** Pág. 116.

- ✓ Los reglamentos: son normas jurídicas vigentes cuyo objeto es servir para la debida aplicación de la normas de carácter tributario, sin excederse de ese parámetro.²³

1.11. Autonomía

Existen varias posiciones al respecto: Las que niegan todo tipo de autonomía del derecho tributario porque lo subordinan al derecho financiero; las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo; las que consideran al derecho tributario material o sustantivo, tanto didáctica como científicamente autónomo; las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado y le conceden tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario, puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, y si no lo hace; sigue rigiendo éste.

1.12. Obligación tributaria

La obligación tributaria es según Quintana Valtierra y Rojas Yañez Jorge, “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”²⁴

La relación fundamental del derecho tributario, consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la

²³ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Ob. Cit.** Pág. 107.

²⁴ Quintana Valtierra y Rojas Yañez, Jorge. **Derecho tributario mexicano.** Pág. 19.

ley; de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria.

1.13. Determinación de la obligación tributaria

Al respecto indica Rodríguez Lobato Raúl, “es el acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo posible y el alcance cuantitativo de la obligación.”²⁵

Es el acto por medio del cual, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, determina por sí mismo la obligación tributaria o autodeterminación, que es la situación tributaria idónea, concretamente por la presentación de una declaración tributaria; como ocurre con las declaraciones del IVA que presentan mensualmente los contribuyentes de este impuesto.

La presentación de una declaración impositiva, es un acto formal de cumplimiento y comunicación en una obligación legal, por medio de la cual; el obligado presenta su declaración a la administración tributaria una vez se ha realizado el supuesto jurídico y se han dado los elementos para fijar concretamente la prestación debida.

1.14. El pago

Cabanellas Guillermo, lo define como: “La forma ideal de extinguir una obligación tributaria y se da por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la

²⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal.** Pág. 24.

forma prescrita.”²⁶ Pero más específicamente significa el cumplimiento de dar, salvo escasas excepciones; siempre en dinero.

a) Elementos del pago

Estos como expone Rodríguez Lobato Raúl, “se clasifican en: Subjetivos, objetivos y formales.

Siendo los elementos subjetivos del pago:

- Los contribuyentes.
- Las personas que por mandato legal están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación, como en el caso de los agentes de retención o percepción y otros responsables.
- Los deudores accesorios pueden ser los responsables solidarios, los adquirentes de bienes incluyendo sociedades o empresas; los herederos que pagan las obligaciones tributarias del causante. Si el sujeto pagador es un tercero, podrá repetir lo pagado en contra del obligado principal.

Los elementos objetivos del pago, son:

- ✓ **Identidad:** se debe cumplir la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra.

²⁶ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 356.

- ✓ **Integridad o indivisibilidad:** la deuda no se considera pagada, sino hasta que la prestación ha quedado satisfecha en su totalidad y mientras no esté satisfecha; se seguirán generando intereses u otros cargos.

Los elementos formales del pago son:

- **Lugar:** que es el sitio que señala la ley para el cumplimiento del pago.
- **Forma:** la que se establezca de manera legal para el efectivo cumplimiento del pago.
- **Tiempo:** El pago debe efectuarse en el momento que la ley señale. Su incumplimiento, por lo general; genera la imposición de sanciones pecuniarias.²⁷

El pago de la obligación tributaria puede hacerse de las siguientes formas:

- **Pago en efectivo:** esta forma de pago incluye la que se efectúa por medios electrónicos, en la operación de los fondos de una cuenta de depósitos monetarios del sujeto pagador y obviamente los pagos efectuados dentro del sistema bancario; ya sea con dinero en efectivo o por medio de cheques del mismo banco o cheques especiales de caja o gerencia.
- **Pago mediante la utilización de especies fiscales o timbres fiscales:** es propia de los impuestos documentarios, consiste en adherir timbres fiscales al documento que da nacimiento al impuesto; con esta forma de pago se cumplen varias obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolo, así como el Impuesto al Valor Agregado que se

²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. **Ob. Cit.** Pág. 73.

hubiere generado por la suscripción de contratos contenidos en escritura pública;
a cuyo testimonio se adhieren los timbres fiscales.

1.15. La prescripción

La prescripción es la institución que, uniendo el tiempo a otros requisitos o presupuestos; produce como efecto la adquisición o la extinción del derecho. Para el jurista Rodríguez Lobato Raúl, “es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el periodo de tiempo previsto por la ley.”²⁸

Básicamente existen dos elementos en esta figura, siendo los mismos los siguientes: la ausencia de actuación de las partes y el transcurso del tiempo. El efecto de la prescripción es extintivo y consiste en que se produce, respecto a la obligación tributaria en que ésta ya no se cumplirá. Se tiene el derecho de la administración tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias; liquidar intereses y multas vinculadas al impuesto omitido y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables. Los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la administración tributaria.

Los efectos de la prescripción son la extinción de la obligación tributaria y que la obligación ganada aprovecha por igual a todos los obligados, al pago de la deuda tributaria.

²⁸ **Ibíd.** Pág. 27.

La legislación guatemalteca contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se encuentra registrado ante la administración tributaria.

1.16. La interrupción de la prescripción

El cómputo de la prescripción puede interrumpirse por la realización de alguno de los actos jurídicos realizados por la administración tributaria o por el contribuyente.

Su consecuencia es dejar sin efecto el plazo transcurrido hasta el momento anterior a la materialización del hecho descrito en la ley como acto interruptivo, a partir de ese momento se inicia un nuevo cómputo, si son obligaciones o infracciones tributarias respectivamente. Estos actos señala Rodríguez Lobato Raúl son:

- “La determinación de la obligación tributaria, ya sea que la misma se efectúe por el sujeto pasivo o por la administración tributaria. La interrupción de la prescripción se dará con la presentación a la administración tributaria o aceptación de la declaración respectiva por parte del contribuyente, o la fecha en que se notificó el documento por medio del cual se determinó la obligación tributaria al contribuyente, en su defecto; sobre base cierta o presunta.
- La notificación de la resolución de la administración tributaria, en la cual se determinen ajustes del impuesto; recargos y multas.
- La interposición del recurso de revocatoria o el contencioso administrativo. Quien interpone estos recursos es el mismo contribuyente.

- El reconocimiento expreso o tácito de la obligación. Ello puede darse con la presentación de un documento por medio del cual acepte la existencia de la obligación, ello por parte del sujeto pasivo.
- La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable.
- La notificación de acción judicial promovida por la administración tributaria. No se indica a quien se le debe efectuar la notificación, si es únicamente a la administración tributaria o forzosamente al sujeto pasivo, ni tampoco se indica el tipo de acción, si es una acción ejecutiva de cobro; declarativa o de naturaleza cautelar.
- El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
- Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
- La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, así como la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.
- La presentación de la declaración rectificativa, que modifique la declaración presentada inicialmente por el contribuyente o responsable.²⁹

1.17. Relación con otras disciplinas jurídicas

El derecho tributario tiene relación con otras disciplinas jurídicas, siendo las mismas:

- Derecho constitucional: el mismo se encarga del estudio de las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y

²⁹ **Ibíd.** Pág. 39.

que se encuentran en las cartas constitucionales de los países en que las mismas existen.

La Constitución es el fundamento de los tributos, consiste en el cuerpo normativo que faculta al Estado para el establecimiento de los casos y de las circunstancias para la regulación de los tributos, establece además los principios y las limitaciones constitucionales de la potestad tributaria. Los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones, que varias leyes fiscales desarrollan; aparecen de la norma constitucional.

- Derecho administrativo: todavía existen diversos tratadistas que no aceptan la autonomía del derecho financiero ni la del derecho tributario y sostienen que estos no son más que ramas del derecho administrativo.

Esta rama determina los órganos encargados de recaudar y facilitar los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden ser utilizados por los administrados. Cuando la legislación tributaria guatemalteca identifica a la administración tributaria como la obligada de la verificación del correcto cumplimiento de la normativa tributaria, se está vinculando a la administración pública con la labor tributaria y de ello deriva su relación inmediata.

- Derecho financiero: Es el conjunto de normas jurídicas que reglan la actividad financiera del Estado o el conjunto de normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión, y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público. El derecho tributario se desligó del derecho financiero. El mismo tiene carácter más

de naturaleza económica y para su regulación es necesario tener un ordenamiento jurídico que le permita adquirir y emplear los medios económicos del Estado y que el derecho tributario se debe circunscribir específicamente a los tributos.

- Derecho procesal: el mismo consiste en el conjunto de normas que se encargan de la regulación de los procedimientos en que se resuelven las controversias o los conflictos de intereses que surgen entre el fisco y los contribuyentes.
- Derecho penal: En el cumplimiento de los tributos, se presentan determinadas actuaciones que son calificadas legalmente por la ley como delitos o simples faltas, por lo que se ha hecho necesario que dentro del derecho tributario exista un conjunto de normas sancionatorias que no contengan simplemente sanciones de carácter económico inherentes a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por objeto tutelar los bienes y los valores que en el derecho tributario se consagran por la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria, pero como tales normas sancionatorias no son parte del derecho tributario.

CAPÍTULO II

2. Los tributos

Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible; al que la ley vincula el deber de contribuir. Su finalidad primordial, consiste en la obtención de los ingresos necesarios para el adecuado sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solamente atienden a la finalidad recaudatoria; sino a otras finalidades no recaudatorias o extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados. La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos para financiar las actividades del Estado.

2.1. Terminología

La palabra tributo proviene del latín tributum, cuya traducción significa contribución. Así, se puede afirmar que el tributo, conforme a su etimología; se trataría de una contribución. La contribución en un vocabulario común u ordinario, es aquella acción de hacer o dar algo para una ayuda; auxilio y aporte. El derecho entendido en su sentido positivo, se limita a aquellas normas escritas, coactivas o facultativas dirigidas a determinados destinatarios; por lo que en la mayoría de los casos siempre presentan problemas con las terminologías utilizadas en la redacción de las normas.

A raíz de ello, nada impide que una norma pueda ser entendida en dos aspectos, por un lado, en su significado común u ordinario, y por el otro; en un sentido netamente jurídico. En este último, se encuadraría el lenguaje utilizado por los jueces, fiscales, abogados, procuradores y en general por todas aquellas personas que se identifican con dicho código lingüístico.

2.2. Definición

El tributo lo define Giullianni Fonrouge Carlos como “la prestación pecuniaria coactiva regida por los principios de legalidad y de capacidad contributiva, de la cual se sirve el Estado y otro ente público por él autorizado para obtener los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en tres distintas categorías: tasas, impuestos y contribuciones especiales.”³⁰

Continúa mencionando Giullianni Fonrouge Carlos, “los tributos consisten en una prestación obligatoria, comúnmente en dinero; exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. Éstos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”³¹

Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma. Para el jurisconsulto Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, “los tributos son aquellas prestaciones de carácter económico exigidas por el Estado a los

³⁰ Giullianni Fonrouge, Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 24.

³¹ **Ibíd.** Pág. 32.

particulares en virtud del poder de imposición a fin de cubrir las necesidades del Estado.”³² El tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero; exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas que tienen carácter público.

La diferencia entre tributo y las multas, radica en la conexión entre tributo y necesidad pública; ya que la finalidad básica de las multas y sanciones es intimidar y castigar en relación a un determinado comportamiento. Mientras que el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

2.3. Generalidades

Las definiciones doctrinarias del tributo, mayormente no sufren variaciones. Ante tales semejanzas, se puede establecer que el tributo es una contribución pecuniaria o mejor dicho en dinero, que es debida a una persona quien generalmente es el Estado u otro organismo con similares características; cuya fuente de la contribución deriva una disposición normativa llamada ley. Dicha ley generalmente recae sobre los ciudadanos del mismo Estado acreedor, a fin de que lo recaudado sea utilizado para el desarrollo o crecimiento de aquel.

El tributo tiene su clasificación, puesto que para la mayoría de los estudios del derecho tributario, se clasifica en los impuestos; tasas y contribuciones especiales. El impuesto es aquella prestación en dinero realizada por los contribuyentes que por ley están obligados al pago, cuya prestación es exigida por un ente recaudador; que casi siempre es el Estado. Además, al realizar el pago del impuesto, el contribuyente lo hace por

³² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Ob. Cit.** Pág. 44.

imperio de la ley; sin que ello proporcione una contraprestación directa por el Estado y exigible por parte del contribuyente.

Por otro lado, la tasa es también una prestación en dinero, que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente recaudador; ya sea en su persona o en sus bienes. El contribuyente, si no recibe el servicio, se encuentra facultado a no realizar el pago al Estado, por lo tanto; necesariamente debe existir una contraprestación por parte del Estado.

Las contribuciones especiales explica Chicas Hernández Raúl Antonio, que “son aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública; cuya realización o construcción tiene que proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente. El cabal conocimiento del tributo y de su clasificación resulta sumamente importante para todas aquellas personas públicas o privadas, que puedan verse afectadas en su aplicación. Dicha importancia deriva de la Constitución Política de la República.”³³

El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria; excepcionalmente en especie.

2.4. Elementos integrantes del tributo

A continuación se da a conocer un análisis relacionado con el contenido de la definición del tributo, en los diversos elementos que la integran:

³³ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Ob. Cit.** Pág. 105.

- La existencia de un vínculo jurídico: Debido a que todo tributo debe, para su validez y eficacia estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado; ya que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca.
- El Estado como sujeto activo: Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar; hacer o prestar que dicha obligación trae aparejada. Por lo que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.
- Los particulares como sujetos pasivos: son los particulares, ciudadanos, gobernados o administradores, los que agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, tienen a cargo el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar, por lo que deben de contribuir; en los casos señalados por las leyes aplicables al sostenimiento de los gastos públicos.
- El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie: el propósito fundamental perseguido por la relación jurídico tributaria, es de dotar al Estado de los medios y recursos, para sufragar los gastos públicos y poder atender así las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie es decir, en la entrega de

bienes que poseen un valor económico indiscutible. Es importante hacer notar que jurídicamente el pago, equivale a cumplimiento de una obligación.

2.5. Importancia

El tributo constituye esencialmente la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria; representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente. Para Chicas Hernández Raúl Antonio, “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran.”³⁴

Las personas físicas y morales están, obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. De ello se puede establecer la existencia de dos sujetos pasivos de las personas físicas y de las personas morales sean nacionales o extranjeras.

El nacimiento del tributo es de acuerdo al principio fundamental de la ciencia jurídica, que establece que toda norma legal tiene que redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto; de forma que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto. Este método de redacción es seguido por el derecho fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de la hipótesis o supuestos.

Con base en lo anterior, el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto aplicable. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurran.

³⁴ *Ibíd.* Pág. 116.

El momento del nacimiento de los tributos o contribuciones, se denomina indistintamente hecho generador o hecho imponible. Es importante aclarar que el nacimiento y la determinación en cantidad líquida, constituyen dos momentos o etapas diferentes y hay ocasiones que suceden en forma simultánea.

El tributo nace, indica el autor Chicas Hernández Raúl Antonio, “cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable; independientemente de que en su momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida. La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente el hecho generador del tributo o sea la tasa contributiva prevista en la ley.”³⁵

La cuota fija consiste en el establecimiento de un porcentaje específico, sobre el hecho generador de la obligación fiscal. La tarifa progresiva tiene por objeto establecer tasas diferenciales, cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor y decrece por el contrario cuando dicho monto resulta menor.

La cantidad fija se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al fisco, se utiliza la palabra enterarlo, en virtud de que en la terminología tributaria; enterar significa pagar. El plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los

³⁵ *Ibíd.* Pág. 131.

tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación; cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable.

Para conocer el plazo de pago de un tributo en particular, deberá acudir en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando ésta no contenga ninguna disposición al respecto, será necesario acudir a la normativa vigente. Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

2.6. Clasificación

El autor Blanco Ramos Ignacio, indica “el tributo se clasifica en: Impuesto, tasa, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”³⁶

a) Impuesto

Es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él. Blanco Ramos Ignacio menciona que “impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.”³⁷ Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Los impuestos son tributos, cuyo hecho imponible se define sin referencia a servicios prestados o actividades desarrolladas por la administración pública. En ocasiones, se definen como aquellos que no implican contraprestación, lo que se ha criticado porque da a entender que existe contraprestación en otros tipos de tributo; cuando el término

³⁶ Blanco Ramos, Ignacio. **Ob. Cit.** Pág. 63.

³⁷ **Ibid.**

contraprestación es propio de relaciones sinalagmáticas y no unilaterales y coactivas como las tributarias. Una definición más estricta, señala que los impuestos son aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública.

En los impuestos, el hecho imponible está constituido por negocios actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente. Son los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública.

b) Tasa

Existe una actividad especial del Estado, materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado.

El esclarecimiento de la noción de tasa ha planteado una serie de oscuridades, de las cuales muy difícilmente puede llegarse a un concepto unívoco. Desde la naturaleza misma de la prestación, pasando por aquella del servicio que presta el estado y que origina su adeudo, hasta la misma cuestión de la determinación del monto a pagar; todas ellas han motivado encontradas discusiones.

Para Blanco Ramos Ignacio, "la tasa es la contraprestación por un servicio especial dispensado por él a quien se la abona. Es la contraprestación en dinero que pagan los particulares, el estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible."³⁸

Tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad, que afecta especialmente al obligado,

³⁸ *Ibíd.* Pág. 65.

siendo de notar al respecto, que la última parte del concepto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una ventaja o beneficio individual, sino tan solo que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación; por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido.

c) Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

Existe también una actividad estatal, que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. Al respecto refiere Blanco Ramos Ignacio, “contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente; derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente; el incremento de valor del inmueble beneficiado.”³⁹

Según Cabanellas Guillermo, “contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.”⁴⁰ Su importancia son los ingresos públicos, aunque llama la atención el hecho de que se sustituye el principio de la capacidad económica por el del beneficio. Esto es, no paga más el que más tiene; sino que paga más el que más se beneficia por la obra o servicio en cuestión.

Otra especialidad de la contribución especial, es que los ingresos que se recaudan a través de la misma están adscritos a un gasto concreto, que es el que da lugar al cobro

³⁹ **Ibíd.** Pág. 66.

⁴⁰ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 105.

de la misma, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir de los presupuestos generales del Estado. El tratadista Blanco Ramos Ignacio, indica que “las contribuciones especiales pueden clasificarse en:

- ✓ **Contribuciones de mejoras:** son aquellas contribuciones obligatorias, motivadas en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas. Estas se legitiman en el incremento del valor del patrimonio del sujeto pasivo, como consecuencia directa de la realización de dicha obra.
- ✓ **Contribuciones parafiscales:** son aquellas contribuciones que exigen y administran entes descentralizados y autónomos de gobierno, para financiar su actividad específica.
- ✓ **Contribuciones para la seguridad social:** es discutida su inclusión como contribución especial, pero debe reconocerse que las mismas; encuadran en numerosas definiciones doctrinarias referidas a tributos.
- ✓ **Arbitrio:** es el impuesto decretado por ley, a favor de una o varias municipalidades.”⁴¹

2.7. Naturaleza y características

Un tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares, que presenta los siguientes rasgos identificatorios:

⁴¹ Blanco Ramos, Ignacio. **Ob. Cit.** Pág. 69.

➤ **Carácter legal:** el carácter coactivo de los tributos, está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. Rodríguez Lobato Raúl, expone que “el tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario; al que cabe impeler coactivamente al pago. Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la autoimposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, en derecho tributario rige el principio de legalidad.”⁴²

➤ **Carácter pecuniario:** Si bien en sistemas premodernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado; de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio.

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento, las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la administración, en caso de impago proceda al embargo de bienes del deudor.

➤ **Carácter contributivo:** El carácter contributivo del tributo, significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de

⁴² Rodríguez Lobato, Raúl. **Ob. Cit.** Pág. 127.

las necesidades sociales. A través de la figura del tributo, indica Rodríguez Lobato Raúl, “se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado; dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines. El dinero ha sido considerado, con razón, como el principio vital del cuerpo político, como aquello que sostiene su vida y movimiento y le permite ejecutar sus funciones más vitales.”⁴³

El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras, prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora; como las multas.

Pese a que el principal objetivo de los tributos sea la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines; que en casos concretos pueden prevalecer sobre los contributivos.

2.8. La creación de los tributos

Todo tributo, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos; así como a políticas favorables al desarrollo nacional. Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario.

La norma jurídica determina el modo de creación de los tributos. En este sentido prescribe que mediante una norma legalmente establecida, únicamente se puede crear un tributo; lo que implicaría la obligación de su pago. Esta exigencia abarca

⁴³ Ibid.

necesariamente a su clasificación, o sea, a los impuestos; a las tasas y a las contribuciones especiales. La interpelación establecida en la norma constitucional, debe ser aplicada con independencia a la naturaleza, el nombre o denominación que se le pueda dar a los tributos; por lo que su nombre resulta irrelevante para la aplicación de la normativa constitucional.

Además de dicha prerrogativa legal, el tributo debe responder a principios económicos y sociales justos y a políticas favorables al desarrollo nacional. Estas disposiciones, si bien importantes, son complementarias a la legalidad que prescribe la norma constitucional para la creación del tributo y para lo cual se aplica el principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad tributaria se extiende a otras circunstancias reconocidas en la norma analizada. Esto es así, puesto que se prescribe que la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario deben, incluso estar establecidos en la misma ley creadora del tributo. Lo que la norma constitucional sugiere es que todo tributo, debe ser creado únicamente por la ley; sin importar el nombre que se le pueda dar.

El Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de las necesidades generales como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación y salud pública para satisfacer las necesidades públicas a través de la prestación de los servicios correspondientes, para lo cual es necesario realizar erogaciones que suponen los previos ingresos. El Estado necesita efectuar gastos y para ello tiene que contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones.

El Estado es un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad y necesita obtener los recursos para poder cumplir con su fin primordial como lo es satisfacer las necesidades públicas, o sea que su finalidad de tributación consiste en la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

Los tributos constituyen las más importantes clases de ingresos del estado moderno para la obtención de los medios económicos que le permitan realizar sus fines, entre los que se encuentran la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales.

A la ciencia económica le es correspondiente establecer los impuestos y las consecuencias para la individualización de las fuentes de ingresos y gastos, pero ello es competencia exclusiva del jurista el estudio de los instrumentos establecidos en el derecho, para procurar el dinero al ente público para que éste lo administra y lo gaste en la realización de los actos considerados útiles o necesarios para el ente por sí mismo y cumplir así con los fines institucionales.

Tales actuaciones hacen necesario evidentemente, desembolsos de dinero para el pago de las retribuciones a las personas físicas que trabajan para el ente público, bien para la remuneración de quienes desarrollan una actividad del ente en virtud de una relación contractual, o bien que suministren al mismo ente, los bienes necesarios para que consiga sus fines y para el desarrollo de toda actividad en general.

Toda esta actividad administrativa tiene carácter estrictamente instrumental, en cuanto se dirige a proveer al ente público, a los medios para desarrollar la actividad sustantiva, en relación a que se dirige a la consecución de los fines institucionales del ente.

2.9. Relación jurídica tributaria

La potestad tributaria del Estado, como manifestación expresa de su poder soberano, se lleva a cabo y se agota mediante el proceso legislativo con la expedición de la norma, en la cual se determinan de forma general, impersonal y obligatoria, las diversas situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, son generadoras de un vínculo entre los sujetos comprendidos en las disposiciones legales.

Dicha relación que es generada al ocurrir la situación concreta prevista por la norma legal, consiste en la relación jurídica, cuando su materia es referente al fenómeno tributario y se denomina relación jurídica tributaria o sea que, la realización de distintos supuestos establecidos en las normas dan origen al surgimiento de relaciones de carácter jurídico que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias consistentes en dar, hacer o no hacer y de tolerar.

Las relaciones representativas de un vínculo jurídico entre dos personas, son una acreedora, que cuenta con el derecho a exigir la prestación y otra consistente en el deudor, quien es el sujeto que tiene el deber o la obligación de llevar a cabo la prestación de dar, de hacer o bien de no hacer y es el contribuyente.

2.9.1. Definición

Según el jurisconsulto Villegas Héctor B. “es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto a la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. La relación jurídica consiste en un vínculo jurídico regulado por normas tributarias,

nacido en virtud de un acto de imposición legítimo dictado por funcionario competente, y por el que se liga a la administración fiscal con uno de los administrados.”⁴⁴

Para Rodríguez Lobato Raúl, “es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. La relación jurídica tributaria, consiste en el vínculo jurídico existente entre varios sujetos, en lo relacionado con el nacimiento, modificación; transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”⁴⁵

La relación jurídica tributaria, se refiere a un vínculo jurídico de carácter personal, que existe entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos. Su objeto consiste en la prestación de un tributo, y aparece al llevarse a cabo el presupuesto del hecho generador previsto en la norma jurídica y conserva su carácter real; sobre determinados bienes con privilegios especiales. La obligación tributaria es perteneciente al derecho público y es exigible coactivamente.

2.9.2. Teorías

Las dos mencionadas por Rodríguez Lobato Raúl, “son las teorías relacionadas con la relación jurídica tributaria, siendo la del carácter complejo y del carácter simple.”⁴⁶

a) Teoría del carácter complejo

En esta teoría el autor Rodríguez Lobato Raúl, explica que “la relación jurídico tributaria cuenta con un contenido complejo debido a que de ella se derivan, por una parte,

⁴⁴ Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 29.

⁴⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. **Ob. Cit.** Pág. 154.

⁴⁶ **Ibíd.** Pág. 172.

poderes y derechos, así como también obligaciones de la autoridad financiera, a las cuales corresponden tanto obligaciones positivas como negativas y con carácter específico, consistentes en el derecho del ente de carácter público a exigir la correlativa obligación o sea que de ella se derivan poderes y derechos en beneficio de los contribuyentes.⁴⁷

En la relación jurídico tributaria, ambas partes cuentan con la obligación de cumplir y como consecuencia de ello también tienen determinados derechos que cumplir. El contribuyente tiene como obligaciones las de dar o de hacer, la de cancelar de manera oportuna el importe del impuesto, así como también de determinar las sanciones impuestas por su incumplimiento, la presentación de declaraciones, el rendimiento de informes. El fisco tiene como obligación dar o hacer, además devolver los excedentes pagados o retenciones excesivas o el pago indebido, la liquidación de los impuestos, la investigación y comprobación de la capacidad contributiva y la verificación de los hechos imposables, así como atender las peticiones de los contribuyentes, la recaudación del importe de los tributos.

La legislación tributaria vigente, regula la obligación de los funcionarios o empleados de la administración tributaria de no revelar ningún tipo de información. También regula la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los casos en los cuales el contribuyente o responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria; para el establecimiento de la obligación tributaria. Se regula a su vez, la obligación de los contribuyentes o de los responsables de informar por escrito a la administración tributaria, lo relativo a los cambios de domicilio fiscal.

⁴⁷ *Ibíd.*

b) Teoría del carácter simple

La relación jurídica tributaria, expone Rodríguez Lobato Raúl, “consiste según esta teoría en una simple relación obligacional, en donde existen otras relaciones totalmente distintas, como lo son las obligaciones de hacer, no hacer y de tolerar y no existe una identidad de sujetos; debido a que la relación tiene como objeto la prestación del tributo. Quienes tienen que tolerar las verificaciones e inspecciones, se encuentran bajo la obligación de informar o de llevar determinados libros, y no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo, debido a que en la mayoría de las ocasiones; se tienen que presentar declaraciones sin ser contribuyentes.”⁴⁸

2.9.3. Características

El autor Chicas Hernández Raúl Antonio, indica que la relación jurídica cuenta con las siguientes características:

a) “Coordinación

Tiene que existir coordinación, entre las nociones de relación jurídica tributaria y potestad tributaria, debido a que la misma se agota con la creación de la misma norma, y lo que existe es el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo consistente en el fisco, en lo relacionado con un sujeto pasivo o contribuyente, que debe presumiblemente efectivizar la prestación pretendida; consistente en pagar el tributo.

⁴⁸ **Ibíd.** Pág. 173.

La actividad del Estado se desarrolla no como una actividad de previsión normativa, sino como una actividad de carácter realizadora, para la cual, prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que busca el cobro de lo que considera lo correcto.

b) Tiene que existir un destinatario legal tributario

Consiste en aquel con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura, o sea que la persona que ejecuta el acto o bien que se encuentra en la situación fáctica que la norma seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo. No significa forzosamente que dicho mandato de pago se encuentre dirigido a él, debido a que el hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo; no implica que ese sujeto vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

El destinatario legal tributario tiene que ser un particular. Todos los órganos que pertenecen al Estado no pueden ser destinatarios legales tributarios por cuanto técnicamente no cuentan con capacidad contributiva, y además se puede admitir de forma excepcional su imposición cuando resulte evidente la voluntad legislativa de gravar a determinadas instituciones del Estado; sometiéndolas a un mismo régimen jurídico y económico que las entidades particulares.

c) Relación jurídico tributaria entre personas

La relación jurídico tributaria, ocurre entre personas y nunca se puede decir que se encuentra un sujeto obligado al pago de un tributo alguno.⁴⁹

⁴⁹ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Ob. Cit.** Pág. 113.

2.9.4. Elementos

Los elementos de la relación jurídico tributaria son los siguientes:

a) Elemento personal

La relación jurídico tributaria, se determina entre un ente de carácter público y los particulares. El sujeto que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que debe es el sujeto pasivo, y pueden ser personas individuales y personas jurídicas. La relación anotada, por ende implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y de un sujeto pasivo o deudor; o sea que el elemento personal se encuentra integrado por el sujeto activo y por el sujeto pasivo.

El jurista Chicas Hernández Raúl Hernández afirma que “el sujeto activo, consiste en el ente en el que la norma jurídica confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y es el mismo en todos los tributos, siendo que la ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación consiste en el poder tributario, el cual se encuentra desarrollado en la ley propia de cada tributo; y se pone en práctica cuando cada sujeto cumple con el contenido de lo estipulado.”⁵⁰

Consiste en cualquier institución del Estado, sea descentralizada, autónoma o semiautónoma o centralizada, en general; cualquier ente público que se encuentre facultado por la ley para cobrar tributos.

Según la legislación tributaria de Guatemala, es sujeto activo de la obligación tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo. Es sujeto pasivo la persona que por encontrarse sometida al poder tributario, se encuentra obligada por la ley a la

⁵⁰ **Ibíd.** Pág. 126.

satisfacción del tributo, y que comúnmente se le denomina contribuyente, pero también existen otras personas que se encuentran obligadas a la satisfacción del tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes; debido a que la propia ley los obliga.

El sustituto, es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que por disposición legal ocupa el lugar del destinatario legal o contribuyente, desplazando a este último de la relación jurídico tributaria y como consecuencia el mismo es el que paga el tributo en lugar del contribuyente.

b) El hecho generador

El hecho tributario es el presupuesto material del tributo, el cual consiste en un hecho determinante en la relación jurídico tributaria, debido a que nace como consecuencia de un hecho que la norma tributaria contempla y cuyo acaecimiento sujeta al que lleva a cabo el hecho al pago de un tributo.

El hecho imponible o hecho generador como se le denomina, es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo se relaciona con una persona y da lugar a que el Estado pretenda un tributo. Cualquier hecho imponible, explica Chicas Hernández Raúl Antonio, "tiene que contener de forma indispensable los siguientes elementos: la descripción objetiva de un hecho o de una situación, los datos necesarios para la individualización a la persona que tiene que llevar a cabo el hecho, o bien cuadrarse en la situación en que objetivamente se describe el momento en el cual se tiene que configurar o tener por configurada la

realización del hecho imponible; el lugar en el cual se tiene que acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.”⁵¹

Un hecho imponible puede describir hechos, situaciones ajenas a cualquier actividad o gasto del Estado consistente en un impuesto o incluir una vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa jurisdiccional o tasa, o bien incluir un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado como ocurre con las contribuciones especiales. Cualquier hecho imponible, tiene que encontrarse contenido y prescrito en las normas tributarias, para permitir conocer de forma cierta cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales; sobre la base del principio de legalidad que rige a los tributos. El hecho imponible consiste en el presupuesto sustancial determinado por el legislador, para dar nacimiento a la obligación de carácter impositivo.

c) Elemento impositivo

Los tributos, buscan una finalidad de carácter económico. Cualquier tributo lleva implícito en la norma lo que crea el objeto que busca gravar y dicho elemento se encuentra constituido por la materia sobre la cual recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo y primordialmente lo constituyen los actos humanos, consistentes en servicios y prestaciones de las cosas materiales o inmateriales.

Consiste en la realidad económica sujeta a imposición, es lo que grava el tributo. El objeto del tributo, se precisa más con la materia o con el hecho imponible. El objeto puede consistir en la renta que se obtiene, en el consumo de bienes y de servicios. Los tributos recaen sobre la renta, el patrimonio, el capital, los actos formales y el consumo.

⁵¹ **Ibíd.**

d) Base imponible

Cuando el hecho imponible o hecho generador, acaece tácticamente entonces surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo le tiene que pagar al fisco una suma dineraria denominada importe tributario, pero para determinar la cuantía de dicho importe es fundamental darle valor al elemento objetivo u objeto impositivo; ello dependiendo de que el valor que se le otorga será el monto del impuesto a pagar.

e) Elemento cuantitativo

El mismo, sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, a través de la aplicación del tipo fiscal respectivo y por ende se define como el parámetro que es utilizado para la determinación del monto del impuesto que el sujeto pasivo tiene que pagar al sujeto activo; el cual por lo general se determina.

Es de importancia, debido a que el legislador para el establecimiento en la ley, del parámetro o porcentaje a pagar, tiene que tomar en cuenta la capacidad contributiva o capacidad del pago de las personas.

f) Elemento temporal

Cada impuesto tiene establecido en la ley las fechas o las épocas de pago, las cuales es fundamental que sean del conocimiento del sujeto pasivo; para entonces prepararse para el oportuno cumplimiento de la obligación y con ello evitar el pago de las multas e intereses. El mismo es de importancia, para el establecimiento del momento en el cual los impuestos pueden ser exigidos por parte del fisco.

2.9.5. La determinación del tributo

Para el jurisconsulto Blanco Ramos Ignacio, “es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos, destinados a establecer a cada caso correspondiente un adecuado orden a la configuración del presupuesto de hecho, o sea la medida imponible al alcance cuantitativo de la obligación tributaria. La determinación del tributo, consiste en el acto o conjunto de los actos encaminados a precisar, en cada caso particular, y cuando existe una deuda tributaria, en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco es el sujeto pasivo; así como el importe de la deuda.”⁵²

El acto encaminado al establecimiento de una deuda tributaria, puede emanar del obligado, de la administración o bien de ambos; siendo el acto encaminado a la determinación del importe de la deuda denominado liquidación. La determinación, puede ser llevada a cabo a través del sujeto pasivo, del contribuyente o el responsable, por el sujeto activo o sea la administración tributaria y por ambos o sea una determinación mixta.

Toda ley tributaria señala un sujeto de la obligación de pago que la misma crea, que es de esa forma en la que el contribuyente de derecho del impuesto y quien debe de cancelar al Estado, u otro ente con potestad tributaria. El impacto o percusión de los impuestos es el fenómeno legal y económico que resulta del pago del impuesto por su contribuyente de derecho. El Estado desde el punto de vista tributario o fiscal, busca este fenómeno que es el que le produce el ingreso, pero que no es sino el punto de

⁵² Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario**. Pág. 176.

partida de una serie de otros fenómenos que tienen relación con la repartición de la carga tributaria.

Blanco Ramos Ignacio, menciona que “la percusión consiste en el acto formal por el cual el impuesto recae sobre el contribuyente del derecho, o sea consiste en el contribuyente que por designación o expresión legal debe pagar el impuesto. Un contribuyente es percutido cuando se le obliga a través del Estado al pago del impuesto o sea que es cuando el contribuyente recibe el impacto del mandato legal del contribuyente del Estado.”⁵³

Continúa Blanco Ramos, ahora afirmando que “la incidencia, es el peso económico, real y efectivo que una economía soporta derivado de los impuestos. Es la carga no trasladable de un tributo que soporta un contribuyente. Se produce por el impacto o percusión del contribuyente afectado por la imposición y puede asumir dos actitudes: soportar el gravamen si se traslada su peso a otras economías en cuyo caso el impacto y la incidencia del impuesto se confunden y unifican o caso contrario de la percusión consistente en el fenómeno financiero de la traslación.”⁵⁴

⁵³ **Ibíd.**

⁵⁴ **Ibíd.** Pág. 177.

CAPÍTULO III

3. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como instrumento generador de ingresos al fisco

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones, se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales; contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

3.1. Creación

Con el motivo de transformar y fortalecer el sistema tributario del país, lograr la independencia del Ministerio de Finanzas Públicas, el gobierno de Guatemala a través de este ministerio, inició a principios del año de 1997 acciones para crear una entidad descentralizada del Estado, moderna eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración y fiscalización tributaria y aduanera, con competencia en todo el territorio nacional, la cual se denominó Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la Administración Tributaria y dar cumplimiento a los Acuerdos de Paz firmados el 29 de diciembre del año de 1996, específicamente el Acuerdo Sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria que establece incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

Este propósito se realizó a través de varios programas de modernización y fortalecimiento, sobre todo en las aduanas, ya que el sistema aduanero, tenía que estar

preparado para la implementación del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994.

El Congreso de la República aprobó el Decreto Número 1-98 donde crea a la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual tiene personalidad jurídica y goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica, administrativa y cuenta con un patrimonio y recursos propios, que a partir de su entrada en vigencia asumió en forma gradual total o parcialmente las funciones, atribuciones y competencias que tenía asignadas la Dirección de Rentas Internas, la Dirección General de Aduanas y las funciones de fiscalización tributarias asignadas a la Superintendencia de Bancos.

3.2. Definición

El jurista Chicas Hernández Raúl Antonio, refiere que “Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria; contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica; patrimonio y recursos propios.”⁵⁵

3.3. Principales funciones

Las funciones específicas de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentran contenidas en el Artículo 3 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República (Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria), cada inciso desarrolla la competencia que le atribuyó el Artículo uno de esta ley, las que debe

⁵⁵ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Ob. Cit.** Pág. 152.

cumplir cada intendencia y los demás órganos administrativos que forman parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Sus principales funciones se clasifican entre otras: de planificación, dirección, organización, control, ejecución; se le confiere competencia para dar asesoría, consultoría en materia de política fiscal y legislación tributaria, sancionar, denunciar, acusar o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.

3.4. Generalidades

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida; honesta y transparente.

Se puede indicar que la superintendencia de administración tributaria, se crea como una entidad estatal descentralizada, cuyo objeto es ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria.

3.5. Organización

La estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra establecida en su reglamento interno, Acuerdo del Directorio 007-2007 y las reformas el Acuerdo del Directorio 022-2007, posteriormente para el cumplimiento de sus objetivos.

3.5.1. Directorio

Es un órgano colegiado y es el superior de la SAT, le corresponde dirigir la política de la administración tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional, sus funciones específicas se encuentran reguladas en el Artículo 7 de la Ley Orgánica de la SAT, se integra con seis directores; el Ministro de Finanzas Públicas en forma ex - oficio que significa -por deber del cargo- quien lo presidirá, su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe, el Superintendente quien participa con voz pero sin voto y es el Secretario del Directorio, su suplente será el Intendente que él designe, cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República propuestos por la comisión de postulación integrada por nueve miembros establecidos en el Artículo nueve de la ley de la SAT.

Cuenta el Directorio, con los servicios de:

a) El Órgano de Asesoría Técnica del Directorio

Su función es preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones que le sean encargados por el directorio o por cualquiera de sus miembros, así como asistirle en los requerimientos concretos que se le formulen.

Es muy importante, ya que es el encargado del estudio y preparación de los dictámenes técnicos y proyectos de resoluciones que resuelven los recursos de revocatoria y reposición, en materia administrativa tributaria y aduanera, analiza el origen de los ajustes en materia tributaria y aduanal, la base jurídica, los argumentos y pruebas presentadas por parte del contribuyente, así como, verificar que sean aplicados los principios de legalidad y juridicidad, que respalden dichos argumentos, presentando el

proyecto de resolución, que resuelve en definitiva, agotándose con ello la fase administrativa.

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria emitió el 27 de junio del 2002 el punto resolutivo en sesión número 7.1 del acta número 055-2002, en el cual acuerda con la finalidad de aprovechar con eficiencia los recursos humanos y administrativos de la institución, antes de formular, desvanecer o confirmar ajustes o reparos, se deberán tomar en cuenta y aplicar los criterios adoptados por el Directorio, al resolver los recursos administrativos análogos o similares.

b) Auditoría Externa del Directorio

Su finalidad es revisar los estados financieros anuales de la SAT y revisar otras revisiones específicas, sin perjuicio de las funciones que le competen a la Dirección de Auditoría Interna de la SAT y a la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

3.5.2. Superintendencia

Es representada por un Superintendente quien es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT, le corresponde ejecutar la política de la administración tributaria, entre otras funciones, la administración y dirección general y representación legal de la SAT; sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al Directorio, sus funciones específicas se encuentran reguladas en el Artículo 23 de su ley orgánica.

De la Superintendencia de Administración Tributaria, dependen jerárquicamente los órganos de Dirección de Auditoría Interna y Asesoría del Superintendente; las

dependencias son: las Intendencias, Gerencia General de Gestión de Recursos, Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, Gerencia de Informática, Secretaría General, Comunicación Social Externa, Cultura Tributaria.

3.5.3 Intendencias

Se estructuran y organizan conforme los principios de eficiencia, eficacia y descentralización, cada intendencia es dirigida por un Intendente que es nombrado por el Superintendente, cada intendencia es una dependencia con funciones normativas sustantivas de coordinación.

a) Intendencia de Recaudación y Gestión

Su función principal es dirigir las actividades relacionadas con la recaudación, gestión, cobro, devolución de los tributos, el servicio de atención y orientación al contribuyente, la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la SAT, por ejemplo: el domicilio fiscal de los contribuyentes.

b) Intendencia de Fiscalización

Sus funciones principales son planificar y programar a nivel nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, coordinar con la dirección de asuntos jurídicos, los criterios técnicos y jurídicos aplicables en la SAT, en materia de fiscalización.

c) Intendencia de Aduanas

Le corresponde administrar el sistema aduanero de la república, dar lineamientos para la aplicación del régimen de los tributos, gravámenes, exenciones y franquicias establecidos en ley, que recaen sobre el tráfico exterior de las mercancías, zonas

francas, almacenes generales de depósito, dar trámite a las impugnaciones presentadas en contra de las resoluciones en materia aduanera, prevenir y controlar la defraudación y el contrabando aduanero, elabora y coordina la aplicación de la normativa sobre el trato de las mercancías que se encuentran en poder de la SAT, participa en el proceso de preparación o elaboración de convenios, acuerdos o tratados internacionales, así como en la revisión o elaboración de proyectos de ley, reglamentos dictámenes, acuerdos internos y otros.

d) Intendencia de Asuntos Jurídicos

Es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano autoridad y tribunales de justicia, dentro del territorio nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil.

e) Intendencia de Coordinación de Operaciones

Se encarga de coordinar y supervisar que las directrices, planes e instrucciones, emitidos por las dependencias con funciones normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos, sean cumplidas y ejecutadas bajo criterio de efectividad calidad por las gerencias que establece en el reglamento interno de la SAT, en el Artículo 35 y sus reformas.

3.5.4. Dependencias con funciones de apoyo técnico

La forman la Secretaria General, la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, Gerencia de Informática, Cultura Tributaria, Comunicación Social externa.

3.5.5. Dependencias con funciones de gestión de recursos

Se encuentra integrada por la Gerencia General de Gestión de Recursos, Gerencia Administrativa Financiera, Gerencia de Recursos Humanos, Gerencia de Infraestructura.

3.5.6. Dependencias con funciones de ejecución

Constituidas por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, Gerencia de Atención al Contribuyente, Gerencias Regionales. De las Gerencias Regionales dependen las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los siguientes departamentos:

- Gerencia Regional Central: la integran los departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez, y el Progreso.
- Gerencia Regional Sur: la integran los departamentos de Escuintla, Suchitépéquez, Retalhúleu, Santa Rosa y Jutiapa.
- Gerencia Regional Occidente: la integran los departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá y Totonicapán.
- Gerencia Regional Nororiente: la integran los departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y el Peten.

3.6. Objeto y funciones

Es objeto de la SAT, es ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria y ejercer las funciones específicas siguientes:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado; con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.
- Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria; vinculadas con el régimen aduanero.
- Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria; a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde; sus recargos y multas.
- Sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

- Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario; de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- Establecer y operar los procedimientos y sistemas, que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes; las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades, contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias; cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

- Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado; para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de esta ley.
- Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.
- Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos.

Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

3.7. El papel de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como generadora de ingresos al fisco guatemalteco

El Artículo 1, del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República; regula que: Las personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de Q.100,000.00 como mínimo, serán considerados agentes de retención, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria le dará aviso de su activación, a efecto que procedan a retener: En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación de servicios o de bienes, exceptuando a las personas comprendidas en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, al momento de comprar o adquirir productos agrícolas o



pecuarios, en la forma en que serán exportados, así como el café en cualquier forma, excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar; banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios, pagarán al vendedor o al prestador del servicio, el 35% del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el 65% de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En la adquisición de productos distintos a los referidos en el párrafo anterior, así como por servicios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación exceptuando a los comprendidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, al momento de adquirir los mismos, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el 85% del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el 15% de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

Las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas clasificadas para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, que se dediquen a la exportación de bienes o de servicios al momento de comprar o adquirir bienes, productos o servicios pagarán al vendedor o prestador del servicio, el 35% del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el 65% de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración

Tributaria y en la cual se hará constar el monto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

En todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución. De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes al período impositivo en que realizó la retención.

El agente de retención deberá presentar una declaración jurada en la cual haga constar sus operaciones y que procedió a compensar con las retenciones realizadas, el crédito fiscal sobre el cual le corresponde su devolución, aún y cuando no tenga tributo que enterar al fisco o bien tenga un remanente de crédito fiscal sujeto a devolución, del cual podrá solicitar la devolución ante la Administración Tributaria, conforme lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Dicha declaración deberá presentarla en el plazo establecido en esta ley para enterar el tributo retenido.

Para el efecto de lo establecido en este artículo, la Superintendencia de Administración Tributaria creará un registro de exportadores, cuyo promedio mensual de exportaciones sea igual o mayor a cien mil quetzales, las características, requisitos y procedimientos necesarios para la creación del registro, serán establecidos en el reglamento de esta ley.

El Artículo 2, del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: En las compras de bienes y adquisición de servicios que realicen los Organismos del Estado, las entidades descentralizadas, autónomas y semiautónomas y sus empresas, con excepción de las municipalidades, pagarán al vendedor del bien o prestador del servicio, el 75% del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el 25% de

dicho impuesto, incluido en el monto total facturado. La totalidad del impuesto retenido será enterado a la Administración Tributaria, dentro de los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.

El vendedor o prestador del servicio debe extender la factura correspondiente y la entidad estatal debe entregar a éstos, una constancia de retención prenumerada por el monto del impuesto retenido, que corresponda al valor total de la operación facturada. Cuando se verifique que el agente de retención no entregó al fisco el importe de las retenciones que le correspondía efectuar, la Administración Tributaria presentará la denuncia penal que en derecho corresponda, en contra de los funcionarios o empleados públicos que incumplieren con enterar el tributo retenido.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda, se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto del impuesto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

El agente de retención indicado en este artículo se abstendrá de realizar retenciones del Impuesto al Valor Agregado, cuando el monto de la compra de bienes o la prestación de servicios sea inferior a Q. 30,000.00. El Artículo 3, del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: Las personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito son quienes pagan

a los establecimientos afiliados a la red los consumos o compras que los tarjetahabientes efectúen en los mismos.

Las entidades definidas en el párrafo anterior, serán quienes actuarán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado que paguen los tarjetahabientes, a los establecimientos afiliados a ella, en consecuencia, de los pagos que realicen por cuenta de los tarjeta-habientes a los establecimientos afiliados a la red de operadores, retendrán el 15% del Impuesto al Valor Agregado incluido en el precio de venta, que se genere por la compra de bienes o adquisición de servicios efectuados por los tarjetahabientes según la cantidad expresada en el voucher de compra, entregándole la respectiva constancia de retención a su afiliado. La totalidad del impuesto retenido lo deben enterar a la Administración Tributaria, dentro de los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en el que se realice la retención.

Los establecimientos afiliados a la red de operadoras de tarjetas de crédito o de débito, serán los responsables ante el fisco por el 85% del Impuesto al Valor Agregado no retenido, correspondiente a la operación pagada con tarjeta de crédito o de débito.

Los agentes de retención determinados en este artículo, deberán entregar la constancia mensual de retención a sus establecimientos afiliados a la red de operadoras, la cual deberá contener las características establecidas en el reglamento respectivo.

Los otros agentes de retención establecidos en esta ley, no procederán a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, cuando la compra del bien o servicio se hubiere efectuado utilizando tarjeta de crédito o de débito para el pago del mismo, debiéndose proceder a aplicar únicamente la retención que se establece en este Artículo.

El Artículo 4, del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: En el caso de la adquisición de combustible que sea pagado con tarjetas de crédito o de débito, el agente de retención retendrá el 1.5 % sobre el valor total de la transacción, siempre que en el precio de venta, también este incluido el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. El monto de lo retenido, se aplicará al pago del Impuesto al Valor Agregado a que está afecta la venta de dicho producto.

El Artículo 5, del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula que: Los contribuyentes que conforme a la normativa de la Administración Tributaria, se encuentren calificados como contribuyentes especiales, se constituyen en agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado conforme a la presente ley.

Desde el momento en que la Administración Tributaria le hubiere notificado al contribuyente especial su activación como agente de retención, al realizar compras de bienes o adquisición de servicios a sus proveedores, pagará al vendedor o prestador del servicio, el 85% del Impuesto al Valor Agregado y le retendrá el 15% de dicho impuesto. La totalidad del impuesto retenido, lo deben enterar a la Administración Tributaria dentro de los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención. Por las ventas de bienes o prestación de servicios al contado, el vendedor o prestador de servicios deberá extender la factura y el contribuyente le entregará a éste una constancia de retención prenumerada, por 15% del Impuesto al Valor Agregado retenido.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el Artículo 34 de la

Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda, se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto del impuesto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

La Administración Tributaria dará aviso al contribuyente de su calificación como contribuyente especial, así como de la suspensión de su calidad como agente de retención cuando proceda. La calificación como contribuyente especial será realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con lo establecido en su Ley Orgánica y su reglamento, así como conforme a las normativas que para el efecto emita".

El Artículo Número 6, del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: Los contribuyentes que no se encuentren incluidos en los artículos anteriores, podrán solicitar autorización para actuar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria, quien después de evaluar su comportamiento tributario, resolverá dentro de un plazo de 30 días hábiles, contados a partir del día siguiente de presentada la solicitud. Asimismo, la Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención, a las personas individuales o jurídicas que estime pertinente.

Los contribuyentes autorizados para actuar como agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado, en las compras de bienes o adquisición de servicios que efectúen, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el 85% del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el 15% de dicho impuesto. La totalidad del impuesto retenido lo debe

enterar a la Administración Tributaria dentro de los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.

Por las ventas de bienes o prestación de servicios al contado, el vendedor deberá extender la factura y el contribuyente le entregará a éste una constancia de retención prenumerada, por el 15% del Impuesto al Valor Agregado retenido.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la administración tributaria, en la cual se hará constar el monto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

El Artículo 7, del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula que: Los agentes de retención tienen las obligaciones siguientes:

1. Efectuar las retenciones establecidas en la ley, cuando deban actuar como agentes de retención.
2. Enterar la totalidad del impuesto retenido y presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención, una declaración jurada como agente retenedor que contenga el Número de Identificación Tributaria, nombre, denominación o razón social del proveedor de bienes o servicios, el porcentaje de retención y valor retenido y la fecha de cada retención realizada. La referida

declaración deberá ser presentada mensualmente aún y cuando no hubiere efectuado retención alguna durante el mes que declara.

3. Llevar en la contabilidad un registro auxiliar con el detalle completo de las retenciones efectuadas.
4. Entregar la constancia de retención prenumerada y autorizada por cada operación sujeta a retención del Impuesto al Valor Agregado, o de forma consolidada cuando el proveedor haya realizado más de una transacción con el agente de retención durante el mismo mes calendario, a excepción de lo establecido en el Artículo 3 de esta ley, la cual podrá ser entregada de forma mensual.

Dicho documento deberá contener el nombre, razón o denominación social y Número de Identificación Tributaria del contribuyente que soportó la retención, importe neto del bien o servicio adquirido, porcentaje de retención aplicado y monto del impuesto retenido y el número de la factura emitida o número de la transacción realizada.

5. Estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La declaración a que se refiere el numeral 2) de este artículo, y las constancias de retención prenumeradas que indica el numeral 4), se presentarán en los formularios que proporcione la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio documental, electrónico u otro medio que disponga la misma.

El agente de retención es solidariamente responsable con el contribuyente obligado, si el primero de los nombrados no efectuó la retención establecida en la ley.

El impuesto retenido no constituirá débito, ni crédito fiscal para el agente de retención, ni podrá ser compensado con tributos, salvo lo dispuesto en el Artículo 1 de la presente ley.

La Superintendencia de Administración Tributaria, mediante la autoridad superior se encarga de requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro ya sea periódico o eventual la información relacionada con actos o contratos, siempre que los mismos tengan relación con asuntos de carácter tributario; y que no transgredan el secreto profesional ni la garantía de confidencialidad determinada en la Constitución Política de la República.

La Superintendencia de Administración Tributaria, se encarga de la recepción de la información bajo reserva de confidencialidad, debiendo dicha información ser presentada utilizando un formulario u otro medio que facilite la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento; y con ello cumplir con los lineamientos legales necesarios para generar ingresos al fisco guatemalteco.

3.8. La evasión tributaria por las empresas de telefonía

Como se indicó anteriormente toda persona que realice actividades con fines de lucro, está afecta u obligada a cumplir con inscribirse ante la administración tributaria como contribuyente y al pago de sus obligaciones tributarias. Sin embargo, en muchos casos, a pesar de tener conocimiento de las disposiciones tributarias, penales y demás leyes relacionadas, las empresas de telefonía que son el objeto del presente trabajo, realizan actos que van en contra de la ley, al realizar cualquiera de las siguientes formas de evasión:



- a) Omisión total o parcial en el registro y declaración de los ingresos e inventarios.
- b) Omitir total o parcialmente la facturación a los operadores nacionales e internacionales.
- c) La facturación de teléfonos entregados por promoción o cortesía.
- d) Total o parcialmente la facturación por llamadas de bajo valor, por venta de accesorios y reparación de aparatos telefónicos.
- e) Vender teléfonos de mayor valor facturándose como de menor valor.
- f) Rebajar los ingresos al registrar notas de crédito que no son entregadas a clientes.
- g) Declarar incorrectamente los ingresos por supuestos errores de sumatoria en los valores consignados en el libro de ventas y servicios prestados.
- h) La no emisión de facturas debidamente autorizados por la administración tributaria.

La última de las causales mencionadas, se considera de suma importancia analizarla, toda vez que afecta de forma considerable al fisco así como al consumidor final, para la utilización de su crédito fiscal.

Por lo expuesto, es adecuado analizar el concepto dado por la doctrina referido al término evasión fiscal, ya que expresa que evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte

de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas o de omisión violatorias de disposiciones legales.

No obstante, ser una obligación establecida en la ley que por toda venta se debe emitir factura, las empresas de telefonía móvil en algunos casos no cumplen con este precepto. El Artículo 85 inciso 2) del Código Tributario establece, como parte de los requisitos para el cierre temporal, el hecho de no emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.

Además, se estima necesario hacer mención que el caso de interés contiene todos los elementos necesarios para tipificarlo como delito, debido a que si bien es cierto las empresas de telefonía celular si facturan una parte de sus ingresos, la mayoría de dichos ingresos se quedan sin control, porque no hay forma de establecer con exactitud a cuánto asciende el valor que están percibiendo, lo que hace pensar que a lo mejor las mismas llevan una doble contabilidad, lo que evidencia las grandes cantidades de tributos que no ingresan a las arcas nacionales y el daño que causa en menoscabo de los intereses del Estado, respecto a la educación, salud, vivienda e infraestructura y todas las obligaciones del sujeto activo.

El delito de defraudación tributaria lesiona de manera directa:

- a) El patrimonio del Estado,
- b) El derecho de éste de percibir el tributo,
- c) El no incremento ilegítimo de su patrimonio en perjuicio del inmaterial derecho de crédito que se genera por el nacimiento de la obligación tributaria.

La sanción en la defraudación tributaria debe ser racional y corta pero cierta, y debe formar parte de una política fiscal compuesta por diversos factores como: mecanismos de fiscalización y determinación eficaces complementados con educación ciudadana, retribución social a partir de la recaudación, disciplina fiscal con equilibrio entre los ingresos y los gastos, justicia en la tributación y adecuada presión fiscal, justificación y moralidad de los gastos del Estado, estableciendo metas, seguimiento y control de resultados.

Siempre el Código Penal preceptúa: Artículo 358 literal B -Casos especiales de defraudación tributaria- numeral 9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la administración tributaria de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

En materia tributaria, cualquier violación de las normas tributarias que produce como resultado una recaudación inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas, en este concepto tan amplio cabrían las ocultaciones de datos y rentas, el no emitir el documento respectivo. No obstante, está regulado en la legislación guatemalteca y sancionado como tal, no se aplica, ya que las empresas de telefonía móvil realizan operaciones de venta de tiempo de aire por vía electrónica sin que el consumidor final pueda recibir una factura por dichas recargas, además de no poder utilizar esas facturas para reclamar su crédito, siendo uno de los factores que más afecta tanto a la recaudación, como al bolsillo de la población, debido a que estas empresas se quedan con el impuesto que perciben del contribuyente, lo que no solo representa un menoscabo en el bolsillo de los guatemaltecos, peor aún a la

recaudación debido a que no se reporta con exactitud lo percibido por las empresas de telefonía móvil, incurriendo en delito.

De lo anterior se infiere, que al no emitir las facturas correspondientes por las recargas de tiempo de aire vía electrónica, tarjeta de crédito, y tarjetas físicas, las empresas de telefonía móvil están defraudando al fisco y perjudicando enormemente la economía de los contribuyentes y esencialmente la recaudación que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, debido a que no reportan a cabalidad sus ingresos y como podrían hacerlo si no entregan a los contribuyentes la factura respectiva.

La evasión tributaria es un flagelo social que amerita estudiar las formas más eficaces para combatirlo, en el marco de una reforma tributaria integral. Debido a la dificultad para lograr elevar la carga tributaria en Guatemala, la evasión tributaria en Guatemala ha sido objeto de estudio desde hace varios años, sin embargo no se ha logrado llegar a la raíz de la misma.

La Ley de Inversión Extranjera, Decreto Número 9-98 del Congreso de la República, tiene como objetivo principal establecer la igualdad entre guatemaltecos y extranjeros en materia de inversión, es decir promover la inversión de capitales nacionales y extranjeros para que dentro del país se desarrollen fuentes de trabajo y consecuentemente se generen ingresos que a su vez puedan ser reinvertidos. Con esto se pretende hacer prosperar a Guatemala, sin embargo, estas macro-empresas piensan que solo tienen derechos y no obligaciones y que por su calidad de grandes empresas pueden burlar a la Administración Tributaria y aprovecharse de la población, abusando en no cumplir a cabalidad con el pago de sus impuestos o utilizando cualquier forma de evasión.

Según información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria, en preguntas que se hicieron para el desarrollo del presente trabajo, sobre si se ha efectuado algún ajuste o reparo a las empresas de telefonía en específico por la no facturación en recargas electrónicas, no se tiene ninguno; recientemente se han realizado reparos y ajustes por diferentes motivos y por grandes cantidades de dinero, pero ninguna por ese motivo en particular.

3.9. La defraudación tributaria

3.9.1. Definición

Según Aquino Miguel, “se entiende por fraude fiscal, o más generalmente por defraudación, a toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de una infracción administrativa y que regula la disminución de ingresos para la hacienda Pública. Engloba, pues, y a diferencia del fraude de ley tributario, a toda conducta ilícita realizada con este fin. En materia de hacienda, el delito que comete la persona que sustrae dolosamente el pago de los impuestos públicos o el delito consistente en obtener de otro un beneficio mediante la utilización de un ardid o engaño.”⁵⁶

Menciona Perullers Bassas J. “en derecho fiscal, se entiende por defraudación tributaria al fraude, la trasgresión de una norma para pagar menos impuestos de los que correspondería pagar.”⁵⁷ En el ámbito penal, se entiende por fraude el engaño provocado por la divergencia entre lo que se dice y lo que de veras se piensa, lo que provoca que otra persona actúe del modo que interesa que lo haga.

⁵⁶ *Ibíd.* Pág. 114.

⁵⁷ Perullers Bassas, J. *Ob. Cit.* Pág. 202.

Por ejemplo, si un funcionario público llega a un acuerdo con un particular en una operación concreta para defraudar al Estado, comete delito de fraude. Lo mismo ocurre cuando el funcionario debe intervenir por razón de su cargo en un acto o contrato y se interesa de un modo personal en el trato. Por ejemplo, cuando se concede el contrato de servicio público a una empresa concreta a cambio de una comisión.

3.10. Delito de defraudación tributaria

Hace mención el jurista Aquino Miguel, que “el delito de defraudación tributaria consiste en la sustracción, por parte del obligado, de parte o la totalidad del ingreso que corresponden al Estado en concepto de tributos; configura la intencionalidad del obligado mediante la apropiación, la malversación, la ocultación, la simulación o la falta de pago; o bien que amparado bajo el régimen de exenciones o franquicias, utilice mercadería, bienes o productos, para fines distintos a los que corresponde conforme dicho régimen.”⁵⁸

Para ejemplificar se tiene el caso del ex superintendente tributario Marco Tulio Abadío Molina y su hijo Júnior Vinicio que recibieron al menos Q3.6 millones de la empresa Alka Wenker, vinculada a una defraudación millonaria contra el Estado, al comercializar de manera anómala 105 millones de galones de combustibles.

Esa empresa fue vinculada por la superintendencia de administración tributaria (SAT) de haber defraudado al fisco por Q359.3 millones, al endosar 105 millones de galones de combustible a otras empresas. Ahora, afirmó el superintendente tributario, la cifra asciende a Q.800 millones por la multa, el interés y la mora.

⁵⁸ Aquino, Miguel. **Ob. Cit.** Pág. 159.



3.11. Glosario de actos de defraudación tributaria

Según el autor Ossorio Manuel, las definiciones para los conceptos de apropiación, malversación, ocultación, simulación y falta de pago son las siguientes:

- **“Apropiación:** Delito que se configura en una estafa o abuso de confianza y que se traduce en la acción y omisión realizada por quién teniendo en custodia, comisión o depósito una cosa ajena, entre otros contratos ajenos, se niega a entregarlos o devolverlos a su titular.
- **Malversación:** La inversión de caudales en usos distintos de aquellos para los que están destinados, el malversador es responsable de su administración y es castigado según las circunstancias que aumentan o disminuyen su delito.
- **Ocultación:** La sustracción que se hace de alguna cosa para quitarla de donde puede ser vista y ponerla donde se ignore que la hay, se denomina así a la maliciosa actividad desplegada por un deudor tendiente a insolventarse o simular insolvencia haciendo salir bienes de su patrimonio, en perjuicio de sus acreedores o quienes priva de la posibilidad de hacer efectivo su crédito.
- **Simulación:** Tienen lugar cuando se cubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro, cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras, fechas que no son verdaderas, cuando por el se constituye o transmiten derechos a personas interpuestas que no son aquellas para quienes se constituyen o transmiten.

- **Falta de pago:** El defecto de obrar contra la obligación de cada uno, acción u omisión perjudicial en que uno incurre por ignorancia, impericia o negligencia falta de omisión de cuidado y exactitud que uno debe poner en el pago.”⁵⁹

3.12. Clasificación legal

El delito en referencia se encuentra clasificado dentro de los delitos contra el patrimonio, junto a delitos como el hurto, el robo, la usurpación, la estafa, la apropiación, retención indebidas, la usura y otros de igual naturaleza.

El delito de defraudación tributaria fue creado mediante el Decreto Número 67-94 del Congreso de la República de Guatemala de fecha 13 de diciembre del año 1,994; y cobro vigencia a partir del uno de febrero de 1,995. Con dicho decreto se modificó el nombre del capítulo VI, título VI del libro II, parte especial, del Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de: de las apropiaciones indebidas y de la defraudación tributaria, adicionado a dicho código los Artículos del 273 A al 273 F, que en la actualidad se encuentran derogados por el Artículo 16 del decreto 103-96.

Un ejemplo de estos delitos se tiene en la falsificación de facturas. El Código Penal Guatemalteco tipificaba anteriormente la defraudación tributaria en su Artículo 273 literal A en la forma siguiente:

Comete delito de defraudación tributaria quien deliberadamente:

1. Omita presentar las declaraciones o enterar los tributos de cualquier naturaleza a que estuviere obligado de conformidad con la ley.

⁵⁹ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 94.

2. Habiéndolos percibido, se apropie o de uso diferente a los tributos en beneficio propio, de una empresa o de terceros.
3. Induzca intencionalmente al fisco a error en su derecho de recaudación de impuestos.
4. Omita la emisión de facturas en la realización de transacciones comerciales en que deba hacerlo, o facture con menor valor el precio real de la venta con la misma intención.
5. Por razón del cargo que ocupa, omita la emisión y entrega al contribuyente de ingreso fiscal comprobante debidamente autorizado.
6. Utilice mercadería, bienes o productos importados bajo el régimen de exenciones y franquicias para fines distintos de los que le corresponden conforme a tales exenciones o franquicias.

Por tal motivo el delito de defraudación tributaria se origina de diferentes formas, pero las más comunes o clásicas son eludir el pago de los tributos y disfrutar indebidamente de beneficios fiscales por omisión o simulación del sujeto pasivo en el momento del pago al finalizar el periodo fiscal, o sea que el contribuyente en la relación jurídico tributaria al momento del pago de impuestos origina que el Estado sujeto activo de la relación jurídico tributario tenga pérdidas en su patrimonio.

En la actualidad el delito de defraudación tributaria es tipificado en el Artículo 358 literal A del Código Penal, adicionado por el Artículo 2 del Decreto Número 103-96, reformado por el Decreto Número 30-2001.

3.13. Características del delito de defraudación tributaria

- ✓ **Carencia de una conciencia tributaria:** Esta característica regula aspectos relacionados con los contribuyentes en el sentido de que no poseen una educación tributaria que les enseñe cuál es el objetivo de cumplir con sus obligaciones tributarias y cuáles son los perjuicios que tiene el estado por dejarlos de cumplir.
- ✓ **Sistema tributario poco transparente:** Esta característica del delito de defraudación tributaria surge porque el sistema de fiscalización que es llevado a cabo la superintendencia de administración tributaria, institución que adolece de formalismo y transparencia en la fiscalización y emisión de informes que no van con apego a la ley.
- ✓ **Administración tributaria poco flexible:** Se da cuando la administración tributaria carece de mecanismos o procedimientos que le den riguroso seguimiento a los procesos de defraudación tributaria.
- ✓ **Bajo riesgo de ser detectado:** Surge cuando la administración tributaria encargada de fiscalizar no detecta de forma inmediata el delito de defraudación tributaria, además de omitir, dar aviso de forma inmediata al Ministerio Público de los casos de defraudación tributaria.
- ✓ **Falta de educación:** Esta característica ocurre cuando los contribuyentes carecen de principios tributarios e instructivos o reglamentos para el buen desempeño de sus obligaciones tributarias.

- ✓ **Falta de solidaridad:** Esta característica se da cuando la superintendencia de administración tributaria y las demás instituciones como ministerio público, tribunales de justicia, ministerio de finanzas, contraloría de cuentas etc. No se comprometen de forma unánime a vigilar y sancionar que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias.
- ✓ **Falta de claridad del destino del gasto público:** Surge porque el Estado no especifica de forma clara, precisa cual va ser el destino que se le da a los ingresos que se obtuvieron por parte de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando origen a la falta de claridad del destino del gasto público.
- ✓ **Conjunción de todos los factores citados:** Al darse cada una de estas características estamos ante la figura delictiva de la defraudación tributaria que como vemos no solo surge por falta de cumplimiento de la obligación tributaria sino por falta del buen desempeño de las instituciones encargadas de fiscalizar y de la falta de organización por parte del Estado.

3.14. Diferencia sustancial entre infracción y delito tributario

Una de las interrogantes que actualmente ocupan a los estudiosos del derecho, es la diferencia entre delito tributario y delito penal como resultado del incumplimiento de la relación jurídico tributaria, para la mayoría de los estudiosos la falta de cumplimiento de las obligaciones en el pago de los tributos constituye una infracción. Para poder desarrollar este punto se debe hacer referencia específicamente al campo de aplicaciones de cada una de las dos ramas del derecho que regulan la infracción tributaria y el delito penal.

El derecho tributario sin ser eminentemente autónomo, tiene cierta autonomía que le permite tener sus propios principios, instituciones, así como su legislación, por ser diferente en cuanto a contenido, forma, sustancia y esencia; la legislación tributaria que aunque un poco dispersa es muy específica de esta rama del derecho, así lo mismo se puede decir del derecho penal, que ha alcanzado tal grado de autonomía, que también cuenta con sus propios principios, legislación e instituciones.

Uno de los conflictos que se pueden dar dentro del ámbito del derecho tributario y el derecho penal, consiste en determinar si la omisión en el pago de tributos, la falta de determinación de los mismos, la falta de pago, o el error en la determinación debe ser castigado por el derecho penal o por el derecho tributario, para poder adentrarse a este tema por demás especial, es necesario referirse al concepto de delito del diccionario de la real academia española en el que se encuentra que delito “es la culpa, crimen, quebrantamiento de la ley.”⁶⁰

Cuello Calón ante la esterilidad de los esfuerzos de la escuela positivista para definir el delito ha seguido otro camino, formulado por el concepto de delito natural de Garofalo que citado por él dice, “partiendo de la indagación de los sentimientos que integran el sentido moral de las agrupaciones humanas afirma que el delito está constituido por la violación mediante acciones socialmente nocivas de los sentimientos altruistas fundamentales de piedad y probidad, en la medida en que son poseídos por una comunidad en aquella medida indispensable para la adaptación del individuo a la sociedad.”⁶¹

⁶⁰ Real Academia Española. **Ob. Cit.** Pág. 104.

⁶¹ Cuello Calón, Eugenio. **Derecho penal, parte general y parte especial.** Pág. 232.

La contravención por el contrario, es la acción y efecto de contravenir, Villegas Héctor dice que “la naturaleza de la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro lado que la infracción tributaria es contravencional y no delictual por lo que sostiene la posición que entre las dos acciones no existen diferencias solo cuantitativas sino cualitativas y esenciales entre delitos y contravenciones.”⁶²

Continúa exponiendo Villegas Héctor, que “delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común y por otro lado la contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata.”⁶³

El objeto o bien jurídico que se protege en la contravención no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, por la acción estatal en todo el campo de la administración pública. Al reflexionar sobre las definiciones citadas se interpreta que hay diferencias sustanciales entre los hechos sometidos al derecho penal y el derecho tributario, por lo que en esencia las acciones no son iguales así como tampoco los debe ser el castigo impuesto.

En el derecho tributario se encuentran reguladas las infracciones como las sanciones que se aplicarán en el momento en que la infracción se realice y que contravenga las disposiciones emanadas por el Estado en el campo tributario, si la legislación tributaria es específica y cuenta por sí misma con su propio ordenamiento en cuanto a las faltas y

⁶² Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 378.

⁶³ **Ibid.**

su respectivo castigo, el contribuyente, el juzgador y la superintendencia de administración tributaria encargada de la fiscalización gozan de independencia con respecto a cualquier otra rama del derecho.

En la legislación propia del derecho tributario se encuentran tipificadas instituciones que no existen en otra rama del derecho como las infracciones y sanciones aplicables, cuya definición en el diccionario de la real academia española, “se refieren a los sujetos que integran la relación jurídico tributaria, quienes tienen una conexión deudor acreedor en la cual el acreedor en el momento del pago va a obtener una remuneración económica mayor al agregarse al tributo las sanciones consistentes en multa, intereses y mora. La infracción será entonces el quebrantamiento de una ley tributaria, sin culpa por parte del infractor sin intención de realizar la acción ilícita, y dentro de este campo entran las infracciones tributarias que son castigadas con sanciones también tributarias.”⁶⁴

La sanción de acuerdo a la definición proporcionada por el diccionario de la real academia española anotando anteriormente es sinónimo de castigo o pena, en el campo del derecho tributario, la sanción tributaria es el castigo por una infracción cometida similar a la pena, pero leve atendiendo a que el hecho castigado no es un delito ya que los delitos para que puedan ser considerados como tales, deben concurrir elementos específicos como lo son antijuridicidad, el dolo, la culpa y la tipicidad.

El derecho tributario área específica del derecho encargado de regular lo relacionado al génesis, cumplimiento sanción y extinción de la obligación tributaria, regula a la vez la infracción en la norma específica, en la legislación guatemalteca se encuentra normada

⁶⁴ Real Academia Española. **Ob. Cit.** Pág. 335.

en el Artículo 1 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República que dice: Carácter y campo de aplicación.

3.15. Análisis del delito de defraudación tributaria

A pesar que el delito de defraudación tributaria se promulgó y entró en vigencia hasta finales del año 1,994, el tema está en discusión desde mucho tiempo antes en las esferas de los organismos Ejecutivo y Legislativo. El primer considerando del proyecto de Delito de Evasión de Obligaciones Tributarias como se le denominaba entonces, establecía que la evasión tributaria merma los ingresos del Estado siendo por consiguiente causante de la disminución de la obra que el Estado debe realizar en beneficio de las clases desposeídas. Ha sido claramente una alternativa del gobierno para frenar la baja en la recaudación presupuestada, la principal justificación que se ha tenido siempre para la creación de la defraudación tributaria y que para el caso de Guatemala, culminó con su promulgación como reforma al Código Penal, contenida en el Decreto Número 30-2001 del Congreso de la República.

De conformidad con la reforma, lo que se pretende es dar a entender que el delito de defraudación tributaria es un medio de trasgresión de una norma tributaria para pagar menos impuestos de los que correspondería pagar, ya que surge a través de un engaño provocado por una conducta del contribuyente de ocultar o simular con ánimo de lucro utilizando engaño para producir un perjuicio valiéndose de alguna manipulación informática o artificio reteniendo impuestos.

Por tal motivo, la defraudación tributaria es un mecanismo de evadir el pago de impuestos, privando al Estado con abuso de confianza, con infidelidad de las obligaciones propias del contribuyente de pagar al finalizar el período fiscal o en el

tiempo que le corresponda, ya que quien comete una defraudación tributaria se ampara en una norma lícita pero lo hace con la finalidad de incumplir parcial o totalmente el pago de las obligaciones tributarias, causando así un engaño camuflado bajo la apariencia de legalidad.

De conformidad con la legislación guatemalteca, la defraudación tributaria ocurre en casos especiales que regula el Artículo 358 B del Código Penal:

- ✓ Ocurre cuando el contribuyente presenta productos o mercancías que no están exentas de pago de impuestos pero él los exonera.
- ✓ Cuando se comercializa con productos de otro país en el nuestro sin haber pagado los impuestos correspondientes.
- ✓ Ocurre cuando se celebran los negocios jurídicos y se tenga que pagar el impuesto en timbres, los cuales deben inhabilitarse para no poder utilizarlos de nuevo.
- ✓ Ocurre cuando al querer simular que los productos o mercancías vienen de otro país cercano para no pagar muchos impuestos.

3.16. Procedimiento

La ley estableció dos supuestos para proceder o no de forma directa a la acción penal producto de la comisión de un delito de tipo fiscal.

3.17. Acción penal directa

El primero de los supuestos consiste en que determinados delitos no pasaran por ningún proceso administrativo previo, y los responsables podrán ser encausados directamente por la vía penal.

En estas circunstancias se encuentran:

- Quienes perciban o retengan tributos y les den uso diferente en beneficio propio, de una empresa o de terceros (los casos más comunes son el impuesto al valor agregado y las retenciones del impuesto sobre la renta);
- Quienes por razón del cargo que ocupen, omitan la emisión y entrega al contribuyente del comprobante de ingreso fiscal debidamente autorizado;
- Los profesionales, funcionarios, empleados públicos y otros nombrados por autoridad pública, cuando accionen, omitan o ayuden en la comisión de una evasión fiscal; y
- Cualquier otro delito cuya cuantía del incumplimiento pueda ser determinada con claridad, pero que en código tributario no establezca un procedimiento específico de tasación.

El procedimiento expresado por las propias autoridades del Ministerio Público a partir de la presentación de la denuncia, se muestra a continuación:

1. El Ministerio Público presenta ante el Juzgado de Asuntos Fiscales, la formal denuncia en contra de las personas acusadas de defraudación, para que funja como controlador de la investigación;

La fiscalía general de la nación procede a solicitar la emisión de ordenes de aprehensión al Tribunal, contra quienes existan pruebas de defraudación tributaria;

2. Al hacerse efectiva la detención se llega a la fase de indagatoria y si el Juzgado lo estima pertinente, se dicta auto de prisión y de procesamiento, posteriormente puede otorgarse una medida sustitutiva;
3. El Ministerio Público prosigue la investigación, para lo cual cuenta con un plazo de seis meses, de conformidad con las normas jurídicas respectivas, a partir del auto de procesamiento;
4. Vencido el plazo, la Fiscalía General de la Nación determina si presenta o no la acusación ante el Juzgado para que el caso sea llevado a debate público;
5. Interpuesta la acusación, el Tribunal dicta la apertura a juicio y remite el expediente a la Corte Suprema de Justicia para que se designe Tribunal de Sentencia, que puede ser cualquiera de los existentes.
6. El Tribunal de Sentencia inicia los trámites para el juicio oral y, llegado el día, dictamina si es culpable o no el contribuyente sindicado de defraudación tributaria.

3.18. Procedimiento de tasación previa, de conformidad con el Código Tributario

El código tributario establece en sus Artículos 103 al 111 y los Artículos 145 al 150, los procedimientos a utilizar por la administración tributaria para la determinación de las distintas obligaciones tributarias.

Estos son básicamente dos, y se refieren a la determinación de oficio de obligaciones pendientes cuando el contribuyente o responsable omita la presentación de declaraciones o bien no proporcione la información necesaria para establecer dichas obligaciones tributarias con claridad. Las opciones para esta determinación son:

- Determinación de oficio sobre base cierta, la cual se realiza tomando como base los libros, registros, documentación contable del contribuyente y cualquier otra información que pueda recabar de terceros; y
- Determinación de oficio sobre base presunta, la cual se aplicara cuando el contribuyente o responsable se niegue a proporcionar la información y documentación requerida por la administración tributaria.

Contra las resoluciones de este tipo de determinación de obligaciones tributarias, proceden todos los recursos establecidos en el código tributario, los cuales son:

- Recurso de revocatoria.
- Recurso de reposición.
- Recurso de lo contencioso administrativo.
- Recurso de Casación.

Y una vez agotados, (o no interpuestos) todos estos recursos, entonces procede la acción penal iniciada con la denuncia al Ministerio Público, conforme el procedimiento señalado anteriormente.



CAPÍTULO IV

4. La necesidad de implementar la facturación por recargas electrónicas de celulares, por parte de las empresas de telefonía móvil

4.1. La telefonía móvil en Guatemala

Las empresas que ofrecen el servicio prepago con tarjetas operan bajo las marcas de Tigo, Claro y MoviStar. Las tres compañías presentan diferentes promociones, beneficios, estilos de celulares, descuentos, características; con un concepto definido, adecuado para cada necesidad y para los diferentes tipos de mercados a los que se quieren dirigir.

4.2. Reseña histórica y su evolución

Comenta el autor Urizar Marroquín Carlos Rolando, que “en el año de 1989 se introdujo en Guatemala el mercado de telefonía móvil, con la concesión de la banda B en 800 mhz., Comunicaciones Celulares, Sociedad Anónima (COMCEL/Tigo) inició operaciones en la ciudad capital, extendiéndolas paulatinamente en varios departamentos de la República.”⁶⁵

Continúa haciendo referencia Urizar Marroquín, “en 1997, con la apertura del mercado de telecomunicaciones y la subasta de espacio en la frecuencia de 1900 mhz, se dio el ingreso de varios operadores internacionales; en 1998 Telecomunicaciones de Guatemala -TELGUA-, América Móvil y Telefónica de Guatemala, se adjudicaron licencias en la frecuencia 1900 mhz.; iniciando operaciones en 1999 bajo las marcas PCS Digital y Telefónica MoviStar, respectivamente. En el mismo año, Tigo en ese

⁶⁵ Urizar Marroquín, Carlos Rolando. **Evolución de la telefonía móvil celular en Guatemala.** Pág. 4.

entonces Comcel lanzó el primer servicio prepago del país, cobrando llamadas salientes y entrantes.

En el año 1999, BellSouth Internacional se adjudicó la cuarta licencia para servicios móviles nacionales; iniciando operaciones en el año 2000. En el año 2003, el operador salvadoreño Digicel (hoy parte de Digicel Group) se adjudicó la quinta licencia de servicios móviles en la frecuencia 900 mhz, el operador no ha iniciado operaciones. En el mismo año se adjudicó una sexta licencia de servicios móviles en la frecuencia de 800 mhz., a una empresa local sin que esta haya iniciado operaciones.

En el año 2004, con la adquisición de 10 operaciones de BellSouth Internacional por parte de Telefónica Internacional, BellSouth Guatemala pasó a manos de Telefónica de Guatemala, siendo conocidas desde marzo de 2005 con la marca conjunta MoviStar. En septiembre del año 2006, PCS Digital cambió su nombre a Claro Guatemala, como parte de un proceso de integración de marcas en Centroamérica, emprendido por su matriz América Móvil.

En 2007, la Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT) registró un incremento de 4.7 millones de nuevos usuarios, lo cual indica que 9 de cada 10 guatemaltecos poseen un celular. Los últimos datos proporcionados por la Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT), dan cuenta de la cantidad de teléfonos móviles, hasta el segundo semestre de 2009: Cantidad de terminales móviles digitales en operación, contrato 904,704; terminales móviles digitales en operación, prepago 16, 402, 755, haciendo un total de teléfonos móviles 17, 307, 459.⁶⁶

⁶⁶ *Ibíd.*

El informe de la SIT, reportó las siguientes estadísticas de las empresas de telefonía móvil celular:

- Tigo con 6 millones 643 mil usuarios, (38,39% del mercado).
- Claro registró 6 millones 458 mil usuarios (37.31%).
- MoviStar 4 millones 205 mil clientes (24,30%).

Teniendo a la fecha las empresas de telefonía móvil celular, diferentes planes en la prestación de sus servicios. En Guatemala el servicio de telefonía se adquiere de forma fácil y de rápida contratación. La modalidad de prepago con las tarjetas de telefonía de los diferentes operadores del país. Las compañías que operan estos servicios permiten activar un teléfono a un bajo costo y controlar el presupuesto comprando tarjetas de un monto determinado, cuyo valor ayuda a saber cuánto consume el usuario.

4.3. Planes del servicio telefónico celular

Los diferentes planes de servicio que ofrecen las empresas de telefonía celular que prestan sus servicios en el país, se definen y enumeran en la siguiente forma:

- a) Plan post-pago, el cual ofrece a los usuarios el servicio con una facturación mensual, que incluye tiempo de aire, que varía según el valor del plan contratado y si excede dicho tiempo de aire, el adicional es cargado a la facturación mensual.
- b) Plan pre-pago, consiste en adquirir tiempo de aire por medio de tarjetas o recargas electrónicas, por medio de Internet, cajero automático ó vía telefónica.

- c) Plan mixto, mediante el cual se ofrece a los usuarios una facturación mensual fija con cierta cantidad de tiempo de aire y al consumirlo se puede adquirir más tiempo por medio de una recarga, ya sea electrónica o tarjeta.

La empresa Claro Guatemala, ofrece tarjetas cuyas denominaciones en quetzales son de 10.00, 25.00, 50.00, 75.00, 100.00 y 200.00, según la capacidad económica de los usuarios, Telecomunicaciones de Guatemala, Sociedad Anónima -TELGUA-, posee la mejor infraestructura de tiendas en todo el país, respecto a la adquisición de productos y servicios. Unos de los beneficios más grandes de esta empresa es que promocionalmente el saldo en las tarjetas podrá ser doble o triple; sin embargo, si la tarjeta vence después de treinta a sesenta días se cortan las llamadas salientes, pero tiene el beneficio de que todavía puede recibir llamadas entrantes.

Esta empresa mantiene la distribución de sus productos necesarios para la comercialización de sus servicios, los canales de distribución de estos productos respecto a las tarjetas prepago son kioscos, gasolineras, tiendas y hasta en la vía pública, como se observa en los semáforos y los comerciantes de la economía informal denominados chicleros.

La empresa TIGO S. A. ofrece tarjetas de Q5.00 a Q100.00, las que después de los 30 días de no tener saldo disponible la compañía bloquea el número de teléfono. Una de las estrategias de mercado y supuestamente los beneficios para los usuarios de tener este servicio es el doble o triple saldo cada cierto tiempo. La referida empresa tiene un sistema llamado -Epin- que consiste en recargar los celulares tarjeteros a través del Internet. Los canales de distribución que ofrece esta compañía son en kioscos, gasolineras, chicleros, farmacias, semáforos, como se consignó anteriormente.

Por su parte, la empresa Telefónica MoviStar, Sociedad Anónima, ofrece tarjetas de diferentes denominaciones, tales como de Q. 25.00 con vigencia de 7 días, de Q. 50.00 con vigencia de 10 días, Q. 75.00 con vigencia de 15 días, de Q. 100.00 con vigencia de 30 días. Diariamente ofrece promociones de doble saldo; además tiene la promoción de triplicar el valor de una tarjeta comenzando desde los Q10.00, a pesar que se identifica como la empresa de ofrecer los aparatos más caros para su venta al consumidor. Al comprar una tarjeta, el saldo del celular de cliente se verá duplicada y algunas veces hasta triplicado. Los canales de distribución en esta empresa son gasolineras, semáforos, chicleros, kioscos y obtienen créditos en los bancos para la recarga del celular. Además ofrece un servicio de recargo a través de una operadora marcando *123. También es de mencionar, que en la actualidad las empresas mencionadas también ofrecen recargas por medio de los cajeros automáticos ubicados en diferentes locaciones.

El servicio de las tarjetas prepago, es el más adquirido por los clientes, que supuestamente evidentemente están satisfechos con los servicios de una de estas tres empresas transnacionales (Empresa totalmente establecida, con capacidades transnacionales, internacionales, considerables para la economía. Tiene presencia no sólo a lo largo y ancho de un país, también ha logrado penetrar otros mercados a través de promocionar sus productos y lograr captar la atención de millones de consumidores).

Sin embargo, los clientes no advierten sobre la evasión tributaria que podría representar, dado el volumen de ventas de tiempo de aire por medio electrónico o tarjetas prepago, que se cree que no son facturadas al consumidor final, provocando una pérdida millonaria para el erario nacional, contribuyendo a que estas empresas se enriquezcan más con los impuestos dejados de pagar al Estado.

Todo esto es asimilable a una elusión fiscal, debido a que aparentemente las empresas de telefonía si cumplen con el pago de los impuestos, pero solo de los que ellos quieren reportar, ya que no existe ningún control ni contable de las ventas realizadas a los teléfonos prepago.

4.4. La telefonía móvil

La telefonía móvil es un sistema de radiotelefonía sin hilos; el teléfono celular es realmente un emisor y receptor a la vez, que emite en alta frecuencia con cierta potencia máxima, a la que es preciso establecer un límite legal de energía para no recalentar los tejidos del cerebro. La radiación más intensa proviene de la antena del móvil, la cual obviamente el usuario sitúa muy cerca de la cabeza y que sólo se atenúa al alejar el aparato del oído.

La potencia de emisión aumenta, automáticamente, según los obstáculos materiales (paredes, vehículos, etc.) encontrados entre el celular y la antena repetidora. Para que llegue la señal a los teléfonos es necesaria toda una red de antenas base conocidas como repetidoras. Las antenas base convencionales pueden comunicarse con los teléfonos hasta una distancia de 35 kilómetros.

Datos de estudios recientes del fenómeno dan cuenta que en septiembre del año 2005 en países como España (nación de donde proviene una de las empresas más importantes que operan en Guatemala) existían 35,000 antenas de telefonía móvil, de las distintas operadoras.

Los teléfonos con sistemas analógicos, o de la llamada primera generación, se conectan con las estaciones base mediante modulación analógica en una banda de

más de 900 megahertz. Los sistemas celulares digitales de segunda generación funcionan en la banda de 900 y 1,800 megahertz. Por último se encuentran los ultramodernos aparatos de tercera generación los cuales transportan información en paquetes de dos megabites, permiten muchas más funciones y, previsiblemente, incrementan el tiempo de uso de los aparatos.

4.5. La telefonía móvil en Guatemala

Durante décadas, el tema del monopolio en la telefonía nacional fue un problema que generó grandes debates y críticas. Contar con una línea de teléfono era prácticamente un privilegio; un reducido número de familias tenían acceso a ese servicio; incluso en los inicios de los años noventa, cuando en otras latitudes ya sorprendían las modernas manifestaciones de teléfonos móviles, en Guatemala el problema del monopolio de la telefonía estatal persistía; no fue sino hasta mediados de esa década cuando la privatización (criticada por muchos sectores) permitió que se estableciera cierta competencia, con la aparición en el mercado de la empresa Telgua que sustituyó a la nacional Guatel, época que coincide con la llegada de la empresa llamada Comcel, cuyo principal producto era el teléfono celular; desde entonces, hemos sido testigos de innumerables cambios en la forma en la que los guatemaltecos podemos comunicarnos.

Ahora finalizado el primer lustro del siglo XXI, casi no existe lugar de la república en que no exista un adecuado servicio de teléfono ya sea residencial o celular; es innegable que el proceso iniciado con la privatización de la empresa estatal de teléfonos facilitó de gran forma el acceso a esa forma de comunicación.

En la actualidad la globalización permite que pequeñas y medianas empresas ingresen a los mercados mundiales, mediante los procesos de comercialización, venta y

distribución. En este aspecto, la telefonía celular como un pilar importante dentro de las comunicaciones en un mundo globalizado, facilita la intercomunicación y el intercambio, además que incentiva los avances tecnológicos; en el ámbito cultural permite que los usuarios intercambien formas de vida de culturas distintas mediante el uso de Internet que poseen algunos celulares de última moda.

Hoy en día, el usuario se encuentra en un mercado creciente en el cual cada día tiene más información a su alcance, así como la disponibilidad de una diversidad de precios y facilidades para poder adquirir un teléfono celular, además de diferentes formas de pago por el tiempo de aire a utilizar, como con las tarjetas prepago de valores que van desde los diez hasta los quinientos quetzales o por medio de una cuenta de crédito de facturación mensual.

4.6. Regulación legal de la telefonía móvil

Guatemala cuenta con la Ley de Telecomunicaciones contenida en el Decreto Número 94-96 del Congreso de la República; en la mayoría de países latinoamericanos solo contempla o regula lo relacionado a concesión de bandas de frecuencias o redes de telecomunicaciones, pero no existe una regulación específica en cuanto al régimen de la telefonía móvil, por lo menos que regule el mínimo en cuanto a este tema, ya que por el volumen de ventas y la expansión que han tenido estas empresas; en consecuencia, es evidente que dichas operaciones comerciales es necesario que sean reguladas con mayor atención. Son pocos los países que cuentan con una Ley de Telecomunicaciones y que regulan aspectos relevantes en cuanto a telefonía móvil, siendo el caso de Venezuela y México. Esta ley data desde el año 1996, la cual fue modificada mediante Decreto Número 115-97, del Congreso de la República,

específicamente el Artículo 94 y otra a través del Decreto Número 15-2003, relacionado a la obligatoriedad de las empresas de telefonía móvil sobre una base de datos de los móviles registrados como pre-pago, para que los mismos no puedan ser activados en caso de robo.

La Ley de Telecomunicaciones de Venezuela en su Artículos 5, 16, 20, 37, 76, 77, 78, 148 al 149, 150, 151, 152, 159, 160, 161, 162 y 163 primordialmente, contempla la concesión de redes telefónicas, siendo la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, quien controla a los concesionados, incluyendo además sanciones administrativas y penales, esta ley orgánica es bien completa, porque además contempla el pago de impuesto sobre los ingresos brutos teniendo un 0.50% de ese impuesto a favor de la comisión y el otro 0.50% a favor del fisco.

La misma fue reformada en lo relativo a la telefonía celular, facturación, derechos y obligaciones de los usuarios, incluida por supuesto la inhabilitación, quedando a los pocos días en desuso, debido a que como existen tantos sub-distribuidores de dichas empresas de telefonía que realizan una especie de activación simultánea por medio de un programa que descargan de Internet, en el cual dicho teléfono una vez activado de esta forma puede ser utilizado con cualquier empresa de telefonía móvil y no solo con la que fue obtenido, es un procedimiento bien común y barato, esto determina que el robo de celulares siga siendo común y que las empresas de telefonía móvil, ya sea por ineficiencia o conveniencia no logren tener control de los móviles pre-pago.

En cuanto a la Ley de Telecomunicaciones México en los Artículos 11, 13, 14, 15, 16, 24, 31, 37, 38, 44, 60, 61, 62, 63, 64, y 71, además de lo específico que son las concesiones de redes y explotación de las mismas, todo lo relacionado a



telecomunicaciones, con las reformas también lo relativo a registros, facturación y cobros respectivos, medir y tasar los servicios prestados, la prohibición de llevar contabilidad separada por servicios, obligación de llevar un control y registro de planes tarifarios y prepago, que debe incluir todos los datos personales del usuario, por último la obligación de bloquear las terminales que hayan sido reportadas como robadas o por cambio de usuario.

De acuerdo a las legislaciones relacionadas, se estima necesario introducir reformas a la regulación en el país, ya sea modificando la Ley de Telecomunicaciones o creando una normativa específica, debido a que Guatemala es uno de los países que reporta más consumo en cuanto al servicio de telefonía celular, estimando que la mayoría de guatemaltecos utiliza uno o dos celulares.

Por otro lado, debe revisarse la normativa en cuanto a la regulación de los tributos relacionados con estas empresas en nuestro Código Tributario, a efecto de que el Estado obtenga recursos de conformidad con la ley y así evitar la defraudación o elusión de los tributos. Dicha ley, no obstante debe ser la reguladora por excelencia en materia tributaria, contempla sanciones muy leves y generales, mismas que debieran ser reformadas.

En cuanto a la obligación de pagar el Impuesto al Valor Agregado, el mismo está regulado en el Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, en el que claramente se contempla el hecho generador del tributo, que indica entre otros la prestación de servicios, siendo el prestador del servicio la empresa de telefonía celular que vende el tiempo de aire, para que el usuario pueda utilizarlo al realizar sus llamadas, y por su parte el contribuyente quien es el que recibe el servicio o compra el



tiempo de aire, pagando un precio por el que debería recibir la factura correspondiente para poder reclamar su crédito fiscal, entendiéndose el crédito fiscal como todos los créditos a favor del contribuyente, que la ley le faculta para reportar en sus declaraciones de impuestos, con la finalidad de compensar sus créditos con sus débitos.

Dicha ley se encuentra desarrollada mediante el Reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo 424-2006, el cual tiene como fin normar la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ésta es uno de los pilares fundamentales de la Administración Tributaria, ya que constituye una de las fuentes que más ingresos otorga al Estado y por lo mismo debería ser la más respetada y aplicada, el problema radica en que como muchas de las leyes en Guatemala por tener lagunas siempre son violadas, en ocasiones son sancionados quienes infringen la ley, pero en el caso específico de las empresas de telefonía éstas no han sido lo suficientemente sancionadas, ya que según datos recabados si han sido objeto de ajustes, pero en forma muy leve, es decir que las auditorías no han sido a fondo.

El problema radica fundamentalmente en que estas leyes si bien es cierto fueron creadas para regular la generalidad, la poca legislación en materia tributaria y la ausencia de una ley específica en materia de telefonía móvil, no permite ir más allá de lo regulado, aunque sea escueto y anticuado.

Tanto la Ley del Impuesto al Valor Agregado ya indicado, así como la Ley del Impuesto Sobre La Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, contemplan lo relacionado al crédito fiscal el primero, con relación a las compras que realiza el contribuyente, mismas que sirven para compensar sus ingresos y de ahí deducir si debe

o no pagar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el segundo, refiriéndose al impuesto sobre la renta, el cual para los trabajadores en relación de dependencia (Toda persona que labora para un patrono, por lo que devenga un salario (renta), el cual debe superar los Q36, 000.00 al año, que lo obliga a efectuar declaración y pago de impuestos sobre dicha renta, que según el valor de la misma se graba con diferentes porcentajes que oscilan entre el 15 y el 25 por ciento) los cuales tienen un beneficio al poder presentar una planilla del Impuesto al Valor Agregado(IVA), que incluye todos los gastos realizados durante un período fiscal (el cual comprende del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año), para poder deducir del impuesto sobre la renta que están obligados a pagar y de igual forma al final del período determinar si aún hay impuesto sobre la renta pendiente de pagar o; tanto para efectos de devolución de retenciones de ISR realizadas durante todo el año o se cubre totalmente con dicha planilla de IVA.

Hacer mención de lo anterior, es necesario debido a que en ambos casos la ley faculta a reclamar crédito fiscal, cuyo requisito indispensable es contar con las facturas de gastos, siendo el caso que nos ocupa, el de compra de tiempo de aire, ya que las mismas pueden ser utilizadas tanto en la planilla de IVA como en las declaraciones de impuestos, según sea el caso y corresponda.

La Administración Tributaria es una entidad que para el fiel cumplimiento de su función necesita información fidedigna. Para ello precisan de la existencia de diversas fuentes de captación de información, de ejecutar procesos para el adecuado tratamiento de los datos, de procesos para su puesta a disposición y presentación a los usuarios. Además necesita de la gestión de la información y la utilización de la tecnología existente para la captación de la información que genera nuevos conocimientos o herramientas que pueden ser utilizadas para la reducción de la evasión de impuestos.

El tal sentido, es imprescindible obligar a estas empresas de telefonía a contar con un sistema contable más fiable, el cual pudiese ser fácilmente fiscalizado por la Administración Tributaria. Sin perjuicio de lo beneficiosa que ha sido la desmonopolización de la telefonía en Guatemala, se hace necesario resaltar que estas empresas han aprovechado muy a su beneficio las deficiencias de la legislación nacional, de la Superintendencia de Administración Tributaria y la poca o no aplicación de las sanciones respectivas, tanto por parte de la misma administración tributaria, como de los tribunales de justicia.

4.7. Procedimientos de facturación

Los procedimientos que utilizan las empresas de telefonía celular en sus ventas de tiempo de aire para los servicios post-pago, pues no se discuten porque aunque entreguen tardía la factura pues deben realizarla por el contrato que las personas realizan con dichas empresas, sin embargo para los celulares prepago no es la misma historia, ya que supuestamente ellos realizan una facturación masiva por todos sus subdistribuidores y luego lo reportan de esa forma a la Administración Tributaria, para realizar los pagos respectivos, sin embargo como no existe la certeza de que la información financiera y contable que ellos reportan sea la verdadera, se realiza la siguiente sugerencia.

Los mecanismos que se proponen para dicha facturación son sencillos y accesibles, tanto para la empresa de telefonía móvil, como para el contribuyente, sin que sea tan complicado para el contribuyente el obtener su factura.

1. Que al momento de recibir por parte de la empresa de telefonía móvil la confirmación que se ha realizado la recarga, se incluya el número de factura y de

NIT para que el contribuyente pueda utilizarlo en sus declaraciones de impuestos.

2. En el caso de las recargas que se realizan por medio de tarjeta de crédito, que las empresas de telefonía celular, cada fin de mes, ya sea por correo físico ó electrónico, se le haga llegar a los usuarios un listado con la numeración de sus facturas y NIT emitidas durante el mes, por concepto de sus recargas.
3. Que si se compra una tarjeta para recarga, que esta constituya un documento contable, con un número de factura y NIT, para que pueda el contribuyente aprovechar ese crédito fiscal.
4. Que el contribuyente o consumidor final, se pueda dirigir a cualquier agencia de telefonía móvil según de que se trate, ya sea cada mes o trimestre, a recoger un listado de las facturas emitidas en el período solicitado, esto para que el contribuyente tenga el respaldo físico de las mismas, siendo el caso de las recargas por teléfono, ya que de la tarjeta física, ésta tendría que contener el número de factura, esto en caso de una fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, hacia el contribuyente, que él tenga como respaldar su crédito fiscal.
5. Debiendo poner más énfasis en las grandes empresas que son los mayores evasores, no dirigirse a los pequeños contribuyentes de los cuales solo podrán obtener poca recaudación, ya que las grandes empresas utilizan diferentes medios de evadir, desde las fusiones hasta las quiebras fraudulentas para evitar pagar impuestos.

4.8. Procedimientos para fiscalizar a las empresas de telefonía

En el presente capítulo se exponen distintas metodologías de fiscalización que permitan detectar y combatir las situaciones de evasión que se describieron. Con la descripción de la actividad y las presunciones de evasión mencionadas, los auditores pueden aplicar las tareas necesarias para determinar la materia imponible que los contribuyentes pretendan omitir u ocultar. Durante el proceso de fiscalización es imperativo comparar la realidad económica con los documentos y registros del contribuyente auditado y de terceros, con el fin de obtener las pruebas necesarias para soportar la verificación de cumplimiento tributario, sin dejar de considerar que se admite prueba en contrario, según la documentación, veracidad y certeza de los mismos, así como los mecanismos de defensa que la ley otorga a los contribuyentes.

Se tiene conocimiento que la Superintendencia de Administración Tributaria, en aras de cumplir con sus funciones, ha implementado diversas formas de fiscalizar a las empresas de telefonía móvil, sin embargo, estos métodos solo han cubierto una parte del amplio campo que deberían supervisar, debido a que al parecer no cuenta con personal experto en materia de telefonía, por lo que las auditorías realizadas han sido solo en los siguientes aspectos:

Si se toma en consideración, la cantidad de contribuyentes inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria que se dedican a esta actividad, están registrados bajo los siguientes códigos ó actividades económicas:

- ✓ 6420.00 Telecomunicaciones.
- ✓ 6499.99 Servicios de comunicación, no clasificados en otra parte.

✓ 6420. 00 Telecomunicaciones.

✓ 6499.99 Servicios de comunicación, no clasificados en otra parte.

El total de contribuyentes que tienen relación con esta actividad son 3,122 contribuyentes, de los cuales el 72.07% está registrado en la actividad 6499.99 servicios de comunicación, no clasificados en otra parte y el 27.93% está incluido en la actividad económica 6420 telecomunicaciones.

Pagos del Impuesto al Valor Agregado (IVA): Durante los años 2003, 2004 y 2005 las actividades económicas 6420 y 6499.99 han tributado las siguientes cantidades: El IVA doméstico recaudado en los años 2003, 2004 y 2005 ascendió en millones a 3,770.52; 4,423.63 y 4,249.61, respectivamente, de los cuales las actividades económicas arriba mencionadas en conjunto participaron con el 3.53%, 8.13% y 6.89% del total del impuesto recaudado.

Si se toman en cuenta estos rubros, son mínimos en comparación a lo que en realidad deberían de reportar estas empresas de telefonía, no obstante indicar ellos que el método utilizado es el siguiente:

Generación de registros: Las centrales de conmutación (fija, celular, tránsito nacional e internacional), generan por cada llamada (entrante o saliente), un registro que contiene la información relativa a la llamada realizada. El detalle del registro es el siguiente:

1. Fecha de la llamada
2. Hora de inicio de la llamada
3. Duración de la llamada

4. Identificación del número que origina la llamada
5. Identificación del número llamado
6. Identificador de llamada internacional

La Superintendencia de Administración Tributaria por medio de la intendencia de Fiscalización, ha instruido la verificación de las obligaciones tributarias de una empresa telefónica, correspondiente al período de enero a diciembre 2000. El contribuyente auditado está inscrito bajo la actividad económica 6420.00 telecomunicaciones. Al realizar la auditoria se determinó lo siguiente:

1. Ajuste al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por Q. 7,550,000.00, de mayo, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del 2000, que modifican el saldo del crédito fiscal al 31 de diciembre 2000 a Q. 88,000,000.00, por lo que el contribuyente deberá rectificar las declaraciones mensuales que sean afectadas con los ajustes confirmados.
2. Ajuste al crédito fiscal del IVA por Q. 136,364.00, correspondiente al mes de junio del año 2000.

Sobre el particular, el Directorio de la SAT declaró parcialmente con lugar el recurso de revocatoria, interpuesto por el contribuyente y revoca parcialmente la resolución recurrida, por lo que a la fecha está en proceso de confirmarse o desvanecerse el ajuste al crédito fiscal del IVA por Q. 136,364.00 de junio de 2000, por haber efectuado correctamente el cálculo del impuesto en la factura especial, por lo que se debe de efectuar nueva liquidación.

Este es solo un caso en una fecha determinada; sin embargo, se han llevado a cabo diversas fiscalizaciones a las empresas de telefonía celular, siendo entre otros los siguientes motivos:

1. Por crédito fiscal
2. Errónea Contabilidad
3. Duplicidad de pólizas de Importación
4. Duplicidad de documentos contables
5. Solicitar crédito fiscal sin respaldo de documentos respectivos

Presunciones de evasión

1. Ingresos y facturación de terminales
2. Inventarios
3. Costos y gastos
4. Retenciones de ISR e IVA cálculos incorrectos
5. Pagos extemporáneos de retenciones

No obstante, que la Administración Tributaria ha logrado formular ajustes a estas empresas por los diferentes motivos expuestos, aún falta mucho control específicamente enfocado a los grandes empresarios que siempre han y seguirán evadiendo la forma de pagar sus impuestos.

Se considera que la mejor opción para que la recaudación se incremente, hay que revisar que los impuestos que pagan las empresas de telefonía lleguen completos al Estado, pues un gran porcentaje de las ventas de tiempo de aire las realizan en la calle con intervención de vendedores ambulantes. Esto trae consigo evasiones millonarias, ya que el mercado más productivo para estas empresas está con los vendedores ya mencionados, sin tomar en cuenta las que realizan por ejemplo en supermercados o kioscos que si emiten factura pero, representan la minoría.

Este proyecto está enfocado a mejorar la recaudación por medio de un control más estricto por parte de la Administración Tributaria. Detrás de su filosofía subyace una suerte de confusión entre lo que es el combate contra la evasión de impuestos y la búsqueda de la eliminación de modos legítimos y legales de reducir la carga tributaria llamase a esto elusión. Dicha búsqueda lleva al proyecto a eliminar disposiciones legales que disminuyen el efecto negativo de la evasión de los impuestos sobre la inversión, en materia de evasión propiamente, el proyecto de ley incorpora elementos modernizadores y positivos.

Este trabajo pretende aportar elementos para una política destinada a reducir la evasión tributaria. El análisis se basa principalmente en la literatura sobre evasión. Los instrumentos para disminuir la evasión son variados. Algunos buscan aumentar la efectividad de la fiscalización y otros la colaboración de los contribuyentes. Entre los primeros, aquellos que aparecen más eficaces están relacionados con la recopilación, manejo y análisis de información, en cuyo caso el desafío es no afectar la privacidad de las personas. Por otra parte, la colaboración de los contribuyentes crece, entre otros factores, con la calidad de los servicios tributarios, la simplicidad del sistema impositivo, el buen uso de la recaudación tributaria y la moderación en las tasas impositivas.

También existe evidencia de que los contribuyentes evaden menos cuando la economía está en un ciclo expansivo.

Mientras persista la impunidad tributaria, especialmente por parte de los grandes evasores que no cumplen con las normas establecidas, perdurará entre muchos ciudadanos una percepción de injusticia y de falta de autoridad del Estado y de la autoridad tributaria en particular, porque al final quienes siempre terminan pagando más, proporcionalmente hablando, son los que obtienen menos ingresos. Es por ello que el combate a la evasión tributaria es un acto de justicia y eliminarla requiere acciones decididas y duraderas por parte de las autoridades gubernamentales.

4.9. Análisis de la propuesta de reforma fiscal

4.9.1. Antecedentes del pacto fiscal

Existe consenso en cuanto a que Guatemala necesita adoptar una política fiscal que contribuya al crecimiento económico y al desarrollo social, a la reducción de la pobreza y a la solución de los graves problemas que enfrenta el país. Los Acuerdos de Paz establecieron que la política fiscal debía contribuir a alcanzar estos objetivos mediante un incremento en el nivel y la calidad del gasto público financiado por medio del esfuerzo tributario de toda la sociedad guatemalteca, en un contexto de estabilidad económica con crecimiento acelerado y sostenido.

En 1998 y 1999 el Gobierno realizó avances en el cumplimiento de los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz aunque con retos importantes por superar, entre ellos el de la meta mínima indicativa de carga tributaria. En octubre de 1998 el Gobierno anunció la convocatoria para un Pacto Fiscal en Guatemala, con el fin de abordar la

formulación de la política fiscal de una manera integral y participativa. Posteriormente, tras un intenso y prolongado proceso de negociaciones, el 25 de mayo de 2000 un amplio y representativo conjunto de sectores de la sociedad guatemalteca, incluyendo a los tres poderes del Estado, suscribieron el pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo. No obstante, avances significativos en el cumplimiento del Pacto Fiscal, su implementación en relación a los compromisos tributarios ha enfrentado serias dificultades.

La reforma que se aprobó en el 2000 incluyó medidas de política tributaria y fortalecimiento de la administración pero sin alcanzar la meta de carga tributaria establecida por los Acuerdos de Paz. Posteriormente varias comisiones de seguimiento del Pacto Fiscal han formulado recomendaciones y se han implementado algunas reformas, pero sin alcanzar esa meta.

4.10. Objetivos de la modernización fiscal

La reforma del marco impositivo para lograr la modernización fiscal debe tener como objetivo un cambio sustancial en la estructura del sistema impositivo y en la orientación del gasto social, para cumplir con los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz en cuanto a que la política fiscal promueva la progresividad global, tanto por el lado del ingreso como del gasto. Como indica Perulles Bassas J. “la prioridad de la política fiscal debería estar en contar con suficientes recursos para financiar el gasto social, la prestación de servicios públicos, incluyendo la seguridad ciudadana, y la infraestructura básica de apoyo a la producción y comercialización.”⁶⁷

En este orden de ideas, también debería ser un punto esencial que el hecho de implementar la reforma fiscal no significa que obligatoriamente debería aumentar la

⁶⁷ Perulles Bassas, J. **Ob. Cit.** Pág. 222.

recaudación, podría ser que se transforme en más evasión. Si se ve la base en qué aspectos se realizó la evaluación:

Según indica Bollo Arocena M. C. “la recaudación del IVA al 12 por ciento (menor a la tasa en algunos países centroamericanos pero con una base más amplia que la aplicada en otros países), equivalente a 6.0 por ciento del PIB en 2007, y resulta similar al promedio centroamericano para 2006 de 6.2 por ciento del PIB de cada país. Esto se explica por un exitoso proceso de reducción de la evasión del IVA, que se redujo de más del 40% a principios de la década de 1990 a un 26% en el 2007, convirtiéndolo así en uno de los IVA con menor evasión en América Latina, aunque todavía lejano al país con una menor evasión, Chile, que alcanza un 13% de evasión.”⁶⁸

Lo anterior justifica continuar realizando esfuerzos por reducir la evasión del IVA. Contrasta con lo anterior la debilidad de los impuestos directos y especialmente del Impuesto sobre la Renta. Lo recaudado por el ISR continúa por debajo de su potencial, aunque como porcentaje del PIB la recaudación de los impuestos directos ha registrado un incremento importante en años anteriores, pasando de 1.8 por ciento del PIB en 1995 a 3.4 por ciento del PIB en 2007. En países centroamericanos el ISR recauda lo equivalente, en promedio al 4.6 por ciento del PIB de cada país. En Estados Unidos de América el rendimiento de ISR equivale al 12.5 por ciento del PIB.

Dentro de los mecanismos de apoyo al ISR se tienen los impuestos mínimos y de carácter temporal como el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal en 1996-1997, el Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias en 1998-2003 y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz o IETAAP en

⁶⁸ Bollo Arocena, M. C. **Estimación indirecta de bases imponibles: requisitos formales y materiales para su aplicación.** Pág. 36.

2004-2008 y más recientemente el Impuesto de Solidaridad, que entró en vigencia en el año 2009, por medio del decreto 73-2008 del Congreso de la República. Cada vez que ha caducado la vigencia de uno de estos impuestos, el gobierno se ha visto en la necesidad de solicitar al Congreso de la República la aprobación de un mecanismo impositivo sustitutivo. Ello ha sido fuente de incertidumbre, con el consiguiente efecto negativo sobre la inversión privada, al existir la amenaza de que el Estado tenga que acudir a impuestos extraordinarios y temporales y también ha dificultado la programación del gasto público.

4.11. Principios de la reforma tributaria

Los principios básicos de la reforma, inspirados en el Pacto Fiscal, son los siguientes:

- **Simplicidad**

Los procedimientos de pago y administración son transparentes, minimizan los tiempos y costos en los que los contribuyentes deben incurrir por el cumplimiento correcto de sus obligaciones tributarias y fomentan la coherencia del sistema tributario en su conjunto.

- **Generalidad**

La legislación tributaria se aplica a todos los guatemaltecos evitando los privilegios fiscales y tratamientos preferenciales injustificados.

- **Equidad y Justicia**

El sistema tributario debe diseñarse de tal forma que sea globalmente progresivo, es decir, que la carga tributaria promedio (relación ingresos tributarios netos/PIB corriente) aumente en la medida en que el ingreso de los contribuyentes sea mayor. Esto

significa que si el ingreso de un tramo de contribuyentes es mayor al de otro tramo de contribuyentes, la carga tributaria del primer tramo deberá ser mayor que la carga tributaria del segundo.

- **Neutralidad**

El tratamiento impositivo no distorsiona excesivamente las decisiones de los agentes económicos, y fomenta de esta forma la eficiencia económica.

- **Suficiencia**

El hecho económico que justifica la tributación es la necesidad de obtener recursos para el financiamiento sostenible del gasto público destinado a asegurar que el Estado cumpla con las funciones establecidas en la Constitución Política de la República y en los Acuerdos de Paz.

- **Estabilidad**

La estabilidad de las reglas tributarias reduce los riesgos de cambios imprevistos o arbitrarios, permitiendo que los contribuyentes puedan prever el monto de sus obligaciones tributarias, y que el Estado pueda prever el flujo de impuestos pagados y de gasto público, con lo que aumenta la eficiencia y efectividad de las medidas recaudatorias.

4.12. Contenido de la Reforma Tributaria

4.12.1. Reforma integral del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Se propone emitir una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que se centra en los siguientes aspectos:

4.12.2. Reforma del régimen de trabajadores en relación de dependencia

Renta Imponible: ingresos netos, calculados como los ingresos brutos menos:

- Deducción Q 36,000.00 como gastos personales, que no requieren comprobación documental.
- La aportación al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social El aguinaldo y el bono catorce quedan exentos, hasta el 100 por ciento del salario mensual.

Esto significa que los trabajadores en relación de dependencia que ganan Q 36,000 o menos no estarán afectos al pago del ISR.

Tasas: Tarifas marginales sobre renta imponible según el siguiente esquema:

Rango de renta imponible importe fijo más la tasa del Q 0.0 a Q 240,000 Q 0.00 5% sobre la renta imponible Q 240,000 en adelante Q 12,000 7% sobre el excedente de Q 240,000, la eliminación del crédito del IVA pagado se consideró necesario para evitar que el ISR (impuesto directo) no se vea erosionado por la acreditación del IVA (impuesto indirecto). En el seno del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal GPDF se externaron preocupaciones sobre el posible impacto sobre la cultura tributaria actual de exigencia de facturas, que se podría haber generado en respuesta al incentivo de reducción del pago del ISR.

Sin embargo, se considera que la reducción de la facturación será relativamente pequeña dado que el 86% del IVA es captado por grandes contribuyentes (1,900), lo que permite mayor control, así como la inclusión de medidas en el fortalecimiento sancionatorio y de las facultades de Administración Tributaria.

4.12.3. Reforma al régimen general para personas individuales o jurídicas que realicen actividades mercantiles, no mercantiles o que se dediquen a la prestación de servicios profesionales o de arrendamiento

Se propone mantener este régimen. Previo a la emisión de la ley, deberá elegirse una de las siguientes opciones:

- a) Mantener la tasa de 5% sobre ingresos brutos, tomando en cuenta que es un régimen que ha permitido aumentar la recaudación del ISR, facilita el cumplimiento a los contribuyentes y la fiscalización.
- b) Elevar la tasa al 7 por ciento sobre ingresos brutos, tomando en cuenta que en este régimen se incluyen actividades con rentas netas altas (como servicios profesionales) que tiene costos menores y tasas de ganancia mayores que en el régimen optativo.

Esta tasa sería congruente con el régimen aplicado a las personas individuales que se desempeñan en relación de dependencia, en el que se aplica una tasa máxima del 7% en el tramo superior de ingresos.

4.12.4. Reforma al régimen optativo para personas jurídicas y personas individuales que realicen actividades mercantiles

Se propone reducir gradualmente la tasa aplicable sobre la renta imponible, del 31 al 25 por ciento, y ampliar la base imponible por medio de una especificación acotada de los costos y gastos deducibles.

La Renta Imponible estará determinada por los ingresos netos calculados como los ingresos brutos menos los costos y gastos deducibles, los cuales no podrán exceder al 95% de la renta bruta. Los gastos y costos que excedan al 95 por ciento de la renta bruta y que hayan sido autorizados por la SAT, podrán ser deducidos de la renta bruta en los dos períodos inmediatos siguientes.

Se propone fortalecer los requerimientos para la documentación y respaldo de los gastos y costos deducibles siguientes:

- Salarios: Exclusivamente se reconocerán como gastos en salarios a los contribuyentes que reporten más de tres empleados, que estén documentados por medio de la planilla o reporte de pago de las cuotas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), y con el comprobante de aplicación y entrega a la SAT de las retenciones al ISR correspondientes.
- Depreciación de inmuebles: El valor sobre el cual se calcularán las depreciaciones será el registrado en la matrícula fiscal. Se podrán adicionar las mejoras permanentes y gastos incurridos en la compra, instalación y montaje de bienes y otros similares hasta poner al inmueble en condición de ser usado.
- Obligatoriedad de llevar a cabo y reportar inventarios semestralmente.
- Los Bancos del Sistema que realicen operaciones exentas del ISR, deberán excluir en su declaración anual los costos y gastos totales, directos e indirectos, necesarios para la producción de dichas rentas.
- Los costos y gastos podrán ser deducibles únicamente si están debidamente documentados con facturas autorizadas o con documentación apropiada y el

monto de la retención establecida en Ley, cuando sea el caso, fue efectivamente entregada a la Administración Tributaria. La Administración Tributaria tendrá la facultad de utilizar mecanismos de verificación externos para determinar la certeza de los costos y gastos reportados en la declaración tributaria.

- Los intereses serán deducibles siempre que no excedan de un monto para cuya determinación se aplicarán las siguientes normas:
 - a) La tasa a aplicar no debe ser superior a la tasa de interés activa media del sistema bancario del país donde se obtenga el crédito durante el período al que corresponde la declaración.
 - b) Los créditos de los que devienen los intereses no podrán exceder a tres veces el monto de los activos totales registrados en el balance general del contribuyente.

4.12.5. Regularización del régimen aplicable a las rentas de capital

Se propone gravar la distribución de dividendos, manteniendo exentos aquellos reinvertidos. La empresa que realice la retención practicará una retención definitiva al de distribuir los dividendos; esta operación estará exenta del pago del Impuesto del Papel Sellado.

En síntesis, a las rentas de capital se aplicarán las siguientes tasas:

4.12.6. Origen de propuesta

1. Intereses 10%
2. Ganancias de capital (dos opciones) 5% o 10%

3. Dividendos (dos opciones) 5% o 10%

La distribución de dividendos no estará afecta al 3% del impuesto del timbre fiscal y papel sellado que actualmente los grava.

4.12.7. Reforma del régimen de retenciones a no domiciliados o no residentes

Se propone la aplicación de nuevas tasas a los pagos o acreditamientos realizados a los no domiciliados, congruentes con el proceso de reducción de la tasa general del 25 por ciento definida en el régimen optativo del ISR.

4.12.8. Permanencia en regímenes del ISR

Cuando un contribuyente haya seleccionado tributar el impuesto sobre la renta bajo el régimen general u optativo, deberá permanecer en él cuando menos tres años contados a partir de la fecha de su aviso a la administración tributaria.

4.129. Rentas afectas

Se considerarán rentas gravadas, las rentas de cualquier persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como de cualquier ente, patrimonio, contrato o bien que se especifique en la Ley, generadas dentro del territorio nacional.

También se considerarán como gravadas las rentas producidas por los residentes nacionales en el resto del mundo a consecuencia de colocaciones o inversiones financieras, actividades inmobiliarias. No se gravarán las remesas enviadas por los migrantes guatemaltecos a sus familias. Las rentas de empresas fuera de plaza (off

shore) que son parte de grupos financieros nacionales, serán consideradas como renta nacional.

4.12.10. Retenciones ISR

En los pagos y acreditamientos que realicen los contribuyentes de rentas afectas al ISR, se aplicará retención en la fuente. La Administración Tributaria definirá los procedimientos y sistemas correspondientes.

4.12.11. Revisión de la política de incentivos fiscales

En particular, se propone:

1. Establecimiento de una política de -no nuevos incentivos fiscales-, tomando en cuenta que los incentivos tributarios deben ser temporales, decrecientes y transparentes.
2. Reducción gradual de los incentivos a tono con los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio, que prohíbe la existencia de incentivos a la inversión mediante la exoneración del Impuesto Sobre la Renta a partir del 2015.
3. Conformación de una comisión de estudio de regalías de explotación de recursos naturales, tomando en cuenta prácticas internacionales.
4. Conformación de una comisión de estudio para el estudio de los incentivos necesarios para propiciar el reavalúo de las propiedades de los contribuyentes del Impuesto Único Sobre Inmuebles.

4.13. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Se propone reformar la ley del IVA para incluir lo siguiente:

4.13.1. Establecimiento de un sistema de retenciones del IVA Doméstico en aduanas, que tomaría como base las importaciones de bienes finales destinados al consumo humano, realizadas por los contribuyentes

Se establecerá una retención del IVA doméstico que tomará como base de cálculo el valor CIF de cada importación de bienes finales destinados al consumo humano realizada por los contribuyentes, equivalente al 15 por ciento de la tarifa del IVA que obtendrán de las rentas que realizarán en el mercado doméstico. La base de cálculo de la retención excluirá a los bienes de capital que no sean destinados para la comercialización y los bienes importados por el consumidor final. El importador que sea sujeto de retención podrá acreditar el monto retenido en su siguiente declaración mensual del IVA.

4.13.2. Establecimiento de un sistema de retenciones del IVA, aplicado en la fuente, para productores y distribuidores mayoristas de productos de consumo masivo

Se establece un sistema de retención del IVA, equivalente al 15 por ciento de la tarifa del impuesto correspondiente a las transacciones que realicen los productores o productores distribuidores de productos de consumo masivo con mayoristas, a cuenta de las ventas que se realizarán en el mercado doméstico durante las subsecuentes etapas de comercialización de las mercancías. En esta modalidad, la administración tributaria calificará a los contribuyentes a los cuales se realizaría la retención.

4.13.3. Facilitación y control de compras exentas del IVA

Se propone aplicar un mecanismo electrónico de control para operaciones o personas exentas del IVA denominado EXENIVA que permite imprimir constancias electrónicas de exención, de adquisición de insumos u otros documentos que materializan la exención de IVA, en línea. Este mecanismo ya es aplicado para las compras exentas que realizan los diplomáticos y paulatinamente se ha ido aplicando a colegios, universidades, Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y otros entes exentos por disposición constitucional o legal.

4.13.4. Fortalecimiento del régimen simplificado para micro y pequeño contribuyente del IVA

Se plantea consolidar en un solo régimen simplificado el tratamiento impositivo para los micros y pequeños contribuyentes cuyas ventas no sobrepasen Q 60,000 anuales. La tasa aplicable será de 5 por ciento sobre ingresos brutos, y los pagos serán trimestrales. Estos contribuyentes no pagarán por separado ISR, ISO o cualquier otro tributo acreditable al mismo.

4.13.5. Establecimiento de un impuesto a la transferencia de bienes inmuebles

- Se propone la creación de un Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles, aplicable a la segunda y posteriores compra-ventas, con una tarifa ad-valorem del 3 por ciento.
- La segunda compra-venta o transferencia de bienes inmuebles estará exenta del IVA.

- Los contribuyentes que realicen las segundas compras de bienes inmuebles, adquirirán la calidad de consumidores finales y deberán absorber el impuesto pagado en sus compras.
- Para garantizar operaciones financieras de crédito, sólo podrán utilizarse garantías inmobiliarias por el valor inscrito en el Registro de la Propiedad o en la Matricula Fiscal, el que sea menor

4.14. Reforma del Código Tributario

Se propone modificar el Código Tributario para incluir lo siguiente:

4.14.1. Acceso a información para fines tributarios

Establecer la obligatoriedad de los notarios para informar mensualmente de todos los actos notariales que se encuentren gravados por el IVA, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles que se propone crear. Establecer la obligación de los bancos y otros entes financieros a informar o confirmar a la Administración Tributaria, a su requerimiento, sobre operaciones financieras específicas de contribuyentes relacionados con las retenciones por ellos efectuadas y pagos de tributos. No se podrá requerir o entregar información de los saldos de las cuentas o nombre de los beneficiarios.

4.14.2. Establecimiento de la firma para procedimientos electrónicos

Se propone normar la firma electrónica y procedimientos sin papel para lograr una administración tributaria virtual, actualmente ya esta implementada en forma obligatoria para algunos contribuyentes y optativa para otros.

4.14.3. Creación de la obligación de aviso de cese o suspensión de operaciones

Se propone contemplar como infracción el no informar el cese o suspensión de operaciones de las empresas.

4.14.4. Asignación de facultades a la administración tributaria en materia de cierre cautelar

Se plantea establecer el cierre cautelar, sin más trámite, de empresas que realizan operaciones sin estar inscritas en el Registro Tributario Unificado. Este cierre cautelar sería levantando inmediatamente después de que la administración tributaria hubiera comprobado el registro y afiliaciones del contribuyente en el Registro Tributario Unificado (RTU).

4.14.5. Reducción de Q 50,000 a Q 10,000 la obligación de usar medios de pago bancarizados

La legislación tributaria vigente dispone que toda transacción comercial con un valor mayor a Q 50,000 debe liquidarse utilizando instrumentos bancarios, tales como cheques o transferencias bancarias. En caso la transacción supere este monto y no se utilicen los citados instrumentos, el monto de la transacción no será aceptable para fines tributarios.

Con el objeto de continuar profundizando las medidas de control para el pago de impuestos y de evitar el fraccionamiento de operaciones que permite eludir la disposición de bancarización, se propone exigir el uso de instrumentos bancarios en todas aquellas operaciones acumuladas mensualmente que superen los Q 10,000.00. Pero ni los servidores de los bancos ni de la administración tributaria están capacitados

para una recepción masiva, entonces no considero que esto sea aplicable a tan corto plazo. Revisión y depuración del sistema sancionatorio del Código Tributario: La legislación tributaria vigente incluye algunas disposiciones que contemplan sanciones para el incumplimiento de obligaciones tributarias que son contradictorias, por lo que se procederá a revisar y depurar la totalidad del sistema sancionatorio contenido en el Código Tributario para dotar de mayor certeza al contribuyente.

4.14.6. Interpretación de las normas tributarias

Para dilucidar casos que tiendan a causar interpretaciones diversas de los preceptos contenidos en la legislación tributaria vigente se propone la inclusión en el Código Tributario de un artículo que amplíe las facultades de interpretación del directorio de la SAT. A esta interpretación normativa - aplicando texto y contexto de la ley- la administración tributaria podrá someter casos concretos o normas ambiguas.

4.14.7. Colocación de dispositivos de control a la producción, comercialización, importación, distribución o transporte

La Administración Tributaria podrá implementar para fines de fiscalización y control, sistemas mecánicos, digitales informáticos o satelitales que le permitan obtener información sobre la producción, importación, distribución, transporte o comercialización de bienes, directamente dentro de los sistemas de fabricación, envasado, llenado, vaciado o transporte de los productores, importadores o distribuidores de bienes, cuya producción, importación, distribución o comercialización sean hechos generadores de tributos

4.14.8. Legibilidad de los documentos emitidos

Se incorporará un artículo específico para prohibir la emisión de facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, comprobantes u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado, cuya impresión y contenido de la información consignada sea ilegible, borrosa o incompleta, al momento de la entrega de la misma o al ser requerida por la Administración Tributaria.

En conclusión: realmente la propuesta a mi entender no contiene formas específicas de aumentar la recaudación, simplemente se puede apreciar según el contenido del capítulo que las reformas son muy generales y sin entrar a modificar las sanciones de una forma profunda, ya que si bien es cierto entre las leyes más importantes contempla la Ley del Impuesto al Valor Agregado, La Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario, que son las que más se involucran en esta investigación, no hay cambios significativos, más que para cargar más a los contribuyentes de clase media y baja, es decir pequeños contribuyentes y contribuyentes normales, sin que estas reformas puedan afectar a los medianos o grandes contribuyentes que por su capacidad adquisitiva y el tipo de empresas que representan deberían ser los que más paguen, ya que ellos tienen más incentivos, más ingresos, también más evasión y menos sanciones.

CONCLUSIONES

1. A las empresas de telefonía móvil se les ha realizado un gran número de ajustes y fiscalizaciones por diversos motivos, pero en ningún momento por facturación indeterminada, o no facturación de todas sus ventas en el servicio de telefonía móvil que proporcionan; se estima que, fijando un específico a la telefonía celular, gravando el tiempo de aire, el Estado podría percibir dos mil millones de quetzales al año, si el impuesto fuera de Q0.10 centavos por minuto consumido.
2. Respecto a la Reforma Fiscal, no se puede decir que toda la propuesta está fuera de la realidad ó que es del todo rechazada; sin embargo; la población guatemalteca no está en la capacidad económica de soportar más impuestos, sin observar transparencia en el gasto público, ya que no existe una propuesta de reforma fiscal.
3. La telefonía móvil factura todas las ventas post-pago, pero en el caso de pre-pago, se estima que solo se factura un diez por ciento del total de ingresos, eso genera una evasión del noventa por ciento de los ingresos; representando un déficit en la recaudación que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), ya que los contribuyentes no pueden reclamar ese crédito fiscal.
4. La Reforma Fiscal contempla reformas a leyes como lo es el Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto Sobre la Renta ISR y Código Tributario, entre otros; sin embargo entre dichas reformas propone aumentos a la tasa impositiva y eliminar ciertos beneficios con los que ahora cuentan los empleados en relación de

dependencia, como el crédito fiscal de IVA que ellos presentan para rebajar su pago de Impuesto Sobre la Renta.

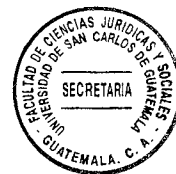
5. Se contempla en la reforma fiscal, la utilización de las operaciones electrónicas, con el inconveniente que la SAT, los Bancos del sistema y los propios contribuyentes no están preparados, ni económica ni tecnológicamente para un cambio de ese tipo, pues se ha evidenciado que los contribuyentes no tienen el conocimiento del uso de las computadoras; los bancos, así como el ente recaudador, cuentan con la tecnología adecuada y la capacidad informática para soportar una gran recepción de formularios electrónicos.

RECOMENDACIONES

1. Es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), obligue que las empresas de telefonía móvil, al momento de vender o transferir el tiempo a los vendedores informales, les emitan una factura, aunque la misma sea como consumidor final; esto para dejar constancia que efectivamente se emitió la factura y con detalle de lo vendido.
2. Es indispensable que el Congreso de la República de Guatemala emita una ley o reforme a Ley de Telecomunicaciones y el Código Tributario, para reglamentar, normar todo lo relacionado a la telefonía móvil, en cuanto a las sanciones específicas, ya que estas empresas de telefonía móvil están evadiendo impuestos al no reportar al fisco lo retenido en concepto de Impuesto al Valor Agregado.
3. Es importante que el Organismo Ejecutivo exija a las empresas de telefonía móvil, muestren transparencia en las ventas, esto emitiendo facturas a los usuarios de teléfonos pre-pago que utilizan las recargas electrónicas, ya sea por la vía de teléfono a teléfono, tarjeta raspable, internet o tarjeta de crédito.
4. El Ministerio de Educación debe implementar en sus pensa de estudios a los niños para cuando llegue a la mayoría de edad y sean contribuyentes tengan la obligación de pagar sus impuestos, sepan cómo se realiza, el porqué hay que pagar y los beneficios que traen al Estado así como la sanción que reciben los evasores.



5. A la Superintendencia de Administración Tributaria le corresponde realizar auditorías continuas y proponer mecanismos más certeros y eficientes, para que las empresas declaren sus impuestos de una forma más transparente y verídica; en especial a las empresas extranjeras que vienen a enriquecerse en los países en vías de desarrollo.



BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR GUERRA, Vladimir Osman. **El negocio jurídico**. 2ª. ed.; Guatemala: Ed. F. De León impresos. 2002.
- AQUINO, Miguel. **La evasión tributaria**. 2ª. ed. México, Ed. UNNE, 1998.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ariel, 1976.
- Bollo Arocena, M.C. (1983). **Estimación indirecta de bases imponibles. Requisitos formales y materiales para su aplicación**. Crónica Tributaria. No.45.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho Usual**. (s.e). Ed. Heliasta, S.R.L. Argentina 1974.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho Elemental**. Biblioteca Omeba. ed. 14. Ed. Heliasta. SRL. Buenos Aires, Argentina. 1979.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Ed. Nacional S.A., 1994.
- CUELLO CALPÓN, Eugenio. **Derecho penal parte general y parte especial**. 5ª. ed. Barcelona, Ed. Nauta S. A. 1968.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Limusa, 1998.
- GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 2ª. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1970.
- HUIDOBRO, José Manuel. **Manual de telefonía. Magallanes**. (s.e.), Madrid: Ed. Paraninfo. 1996.
- MARGAIN MANATUO, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. México, D.F.: Ed. Potosina, 1985.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 2 7ª. ed.; revisada, corregida y aumentada; Buenos Aires: Ed. Heliasta, 2000.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. 15ª ed.; España: Ed. Thompson, 2005.



Perulles Bassas. J. (1965). **Manual de Derecho Fiscal**. Barcelona, España. Ed. de Derecho Financiero.

QUINTANA VALTIERRA y Jorge Rojas Yañez. **Derecho tributario mexicano**. México, D.F.: Ed. Trillas, 1988.

Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. Ed. Espasa Calpe, S.A. Madrid, España, 1994.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. (Colección de textos jurídicos universitarios) 2ª ed.; México: (s.e.) 1986.

VILLEGAS, Héctor B. Curso. **Finanzas, derecho financiero y tributario**. 2t.; 4ª ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres Gráficos Gramond S. S.A., 1987.

URÍZAR MARROQUÍN, Carlos Rolando. **Evolución de la telefonía móvil celular en Guatemala**. Tesis, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Rafael Landívar, septiembre 2004.

Legislación:

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

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

Código de Comercio. Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, 1970.

Código Procesal Civil Y Mercantil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley 107, 1964.

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

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

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



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

La Ley de Inversión Extranjera. Decreto Número 9-98 del Congreso de la República de Guatemala.

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