



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Consecuencias jurídicas del sistema de facturación
electrónica y el ilícito de evasión fiscal**
(Tesis de Licenciatura)

Cristobal Quinillo Castro

Guatemala, marzo 2024

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Consecuencias jurídicas del sistema de facturación
electrónica y el ilícito de evasión fiscal**
(Tesis de Licenciatura)

Cristobal Quinillo Castro

Guatemala, marzo 2024

Para los efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Cristobal Quinillo Castro**, elaboró la presente tesis, titulada **Consecuencias jurídicas del sistema de facturación electrónica y el ilícito de evasión fiscal.**

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala 19 de octubre del 2023

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como asesor del estudiante Cristóbal Quinillo Castro, ID 000065926. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brinde acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **Consecuencias jurídicas del sistema de facturación electrónica y el ilícito de evasión fiscal.**
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Se le advirtió al estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que el único responsable del contenido de la tesis es el estudiante.
- d) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,


Gerardo Alejandro Castillo Oajaca
Abogado y Notario
Docente Revisor Tesis II

Guatemala, 19 de enero de 2024

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

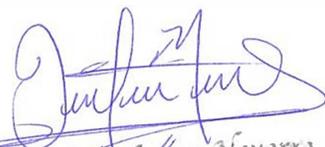
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisor metodológico de la tesis del estudiante **Cristóbal Quinillo Castro**, ID: **000065926**, titulada: **Consecuencias jurídicas del sistema de facturación electrónica y el ilícito de evasión fiscal**. Se le advirtió al estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que el único responsable del contenido de la tesis es el estudiante. Me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Se hace la aclaración que el estudiante es el único responsable del contenido de la tesis ya indicada.

Atentamente,



Maria Ivón Lemus Navarro
Abogada y Notaria

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **CRISTOBAL QUINILLO CASTRO**
Título de la tesis: **CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL SISTEMA DE
FACTURACIÓN ELECTRÓNICA Y EL ILÍCITO DE EVASIÓN
FISCAL**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y de la Justicia, así como los títulos de Abogado y Notario, el estudiante ya mencionado, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el tutor, Licenciado Gerardo Alejandro Castillo Oajaca de fecha 19 de octubre del 2023.

Tercero: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la revisora, Licenciada María Ivón Lemus Navarro de fecha 19 de enero del 2024.

Por tanto,

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por el estudiante ya identificado en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 28 de febrero del 2024

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usulután
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DEDICATORIA

A Dios: Por estar siempre a mi lado e iluminar mi camino dotándome de fortaleza, sabiduría, entendimiento, durante todo este proceso de preparación. A él, la Honra y la Gloria.

A mi esposa: Vilma Rosemary Caal Chen por su apoyo incondicional en todo el proceso de mi carrera profesional.

A mis hijos: Sergui Joseph Francisco, Yeimi Dumely, Krystel Rosemary son los tesoros más grandes que Dios me ha concedido y que el logro obtenido sea de ejemplo para ellos en su vida profesional.

A mis padres: Francisco Quinillo Aguale (Q.E.P.D) y Catarina Castro Chivalan (Q.E.P.D) agradecimiento hacia ellos por inculcar que en todo momento hay que luchar para alcanzar la meta.

A la Universidad Panamericana: Por abrirme las puertas y darme la oportunidad de culminar mi carrera y ser parte de los grandes profesionales que ha forjado en la historia.

A mis Catedráticos: Por compartir sus sabias enseñanzas y por los consejos brindados durante este proceso.

Nota: Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Sistema de facturación electrónica en Guatemala	1
Evasión fiscal como ilícito en Guatemala	22
Consecuencias jurídicas del sistema de facturación electrónica y la evasión fiscal	41
Conclusiones	63
Referencias	65

Resumen

Esta investigación fue desarrollada a través de la modalidad de estudio monográfico, se abordó la problemática de la implementación del sistema de facturación electrónica en Guatemala, como la modalidad utilizada por contribuyentes para realizar el reporte a la administración tributaria sobre de los bienes y servicios que venden, aun cuando la realidad económica, social, educativa y tecnológica del país es distinta en cada rincón del país, existiendo limitantes como la poca instrucción de la población en temas tecnológicos, la falta de acceso a los aparatos digitales, el analfabetismo, la falta de energía eléctrica o la nula señal de internet, siendo parámetros difíciles de superar, en donde la aplicabilidad del sistema de facturación electrónica resulta deficiente y por ende se corre el riesgo a que las persona caigan en evasión fiscal.

El objetivo general consistió en establecer las consecuencias derivadas de la comisión de evasión fiscal por la falta de acceso a tecnología para el uso del Sistema de Facturación Electrónica en Guatemala. El primer objetivo específico, consistió en analizar el proceso de implementación y desarrollo del Sistema de Facturación Electrónica en Guatemala. El segundo se refirió a evaluar la concurrencia de hechos tipificados en el ilícito de evasión fiscal en Guatemala. La investigación fue llevada a cabo a partir de la indagación en temas relacionados, concluyéndose que, por condiciones culturales, educativas, económicas y tecnológicas, debe de

existir un sistema de facturación mixto, para que los contribuyentes puedan hacer de forma manual a modo de no caer en una evasión fiscal.

Palabras clave

Consecuencias jurídicas. Facturación electrónica. Evasión. Políticas tributarias.

Introducción

En esta investigación se abordará el tema de las consecuencias jurídicas del sistema de facturación electrónica y el ilícito de evasión fiscal, mismo que representa en la actualidad una problemática jurídico social, en virtud que las autoridades tributarias acordaron la puesta en vigencia de dicho sistema como el único medio a través del cual los contribuyentes pueden facturar las transacciones comerciales de bienes o servicios. Lo anterior con la finalidad de llevar a cabo una innovación tecnológica que coadyuve al control directo de los movimientos realizados por los contribuyentes; sin embargo, al acordar que este sistema es el único medio para el efecto, existe una exclusión de cierto sector de la población que no tiene un acceso directo al mismo por razones de falta de instrucción, educación, tecnología, energía eléctrica o de acceso al internet, por lo cual se tiene como consecuencia que muchos de estos dejarán de facturar, cayendo así en un ilícito de evasión fiscal.

El objetivo general de la investigación será establecer las consecuencias jurídicas que pudieran llegar a producirse derivadas de la posible comisión del ilícito de evasión fiscal a consecuencia de la falta de acceso a recursos tecnológicos para el uso del sistema de facturación electrónica en Guatemala. El primer objetivo específico será analizar el proceso de implementación y desarrollo del sistema de facturación electrónica en Guatemala, mientras que el segundo es evaluar lo relativo a la

conurrencia de hechos tipificados en el ilícito de evasión fiscal en Guatemala. A través de las directrices marcadas por los objetivos en mención es que se llevará a cabo una indagación meritoria en temas relacionados al tema central de investigación.

Las razones que justifican el estudio consisten en la necesidad imperante de realizar un estudio acerca de las consecuencias que podría enfrentar el Estado al no tomar en cuenta aspectos trascendentales al implementar el sistema de facturación electrónica como el único medio para que los contribuyentes puedan realizar sus documentos tributarios, tales como la falta de preparación tecnológica de las personas, el bajo nivel educativo, las barreras de acceso a las tecnologías, la falta de cobertura de señal satelital o de energía eléctrica en algunos puntos geográficos. Además, el interés del investigador en el tema radica en que pueden hacerse propuestas más realistas para la tecnificación del sistema tributario y fiscal en Guatemala. Para el desarrollo del trabajo, la modalidad de la investigación es la de estudio monográfico.

En cuanto al contenido, en el primer subtítulo se estudiará lo relativo al sistema de facturación electrónica en Guatemala, concibiendo una idea primaria, doctrinaria y legal de lo que es una factura, la tecnificación de la forma en que se realiza a través del tiempo; así como, la forma legal que se les ha otorgado. En el segundo subtítulo se abordará evasión fiscal como ilícito en Guatemala, realizando en primer lugar una breve

deducción de la misma partiendo del derecho fiscal, la obligación tributaria, los ilícitos que se pueden cometer a partir del incumplimiento total o parcial de la misma y las estrategias a emplear para la erradicación de la misma. Finalmente, en el tercer subtítulo se realiza una descripción de las consecuencias jurídicas del sistema de facturación electrónica y la evasión fiscal que puede llegarse a provocar.

Sistema de facturación electrónica en Guatemala

El denominado sistema de facturación electrónica es integrado a partir de una serie de componentes de carácter esencial que poseen como finalidad particular la creación de facturas de naturaleza electrónica, siendo parte de este esencial procedimiento, el momento en que se emiten dichos documentos mercantiles por parte de la persona que presta un servicio o vende objeto o bien, cuando estos mismos son transmitidos, a través de un mecanismo tecnológico, posterior a ello se encuentra la fase en la que se certifican dichos documentos lo cuales tienen como paso final la conservación para el archivos de documentos contables que se realiza con el objeto de tener un respaldo de las facturas emitidas.

Sin embargo, es importante acotar de manera expresa que, en este sentido al hacer uso de la palabra compuesta, sistema de facturación electrónica, la misma no debe de emplearse con exclusividad para el procedimiento que se refiere a la emisión, transmisión, certificación y conservación de las facturas o documentos tributarios que se refiere o propiamente dichas. Sino que, de igual manera, este comprende de igual manera para los efectos prácticos, no solo la realización de facturas, sino de igual manera otros documentos de crédito tales como recibos, notas de credito y debido, entre otros, siempre y cuando los mismos se encuentren debidamente autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria

Definición de factura

De manera generalizada al hacer mención del término factura, se concibe a la misma como un documento que acredita la compra y venta de un bien o la prestación efectiva de un servicio, otorgada por quien vende o presta dicho servicio. Este es un documento de crédito que es entendido como comprobante de la persona que vende o presta el servicio, así como de quien lo contrata o compra el bien, también refleja el motivo del documento, el precio a pagar. Además, de la información a la que se hace referencia en el contenido del presente párrafo, la factura también representa el comprobante de que el prestador de servicios o vendedor se encuentra debidamente registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Rodríguez (2019), establece que:

La factura en general no es más que un documento, una cosa realizada por el producto humano la cual se puede percibir por el sentido de la vista y es utilizada como una prueba indirecta o representativa de un hecho cualquiera, media vez este haya sido celebrado entre personas con intereses entre ellas mismas. Estas pueden ser clasificadas en factura tradicional y factura electrónica, esta es un documento escrito la cual se soporta en papel y, la electrónica es escrita por medio de signos binarios los cuales se soportan de forma informática o electrónica, lo cual no se soporta en papel. Es cierto que difieren con respecto a la formalidad de las mismas, pero en general debe de entenderse estas dos modalidades como un documento ya que este fue creado con la finalidad de dejar constancia de un hecho que fue realizado (p.33).

Es importante considerar que la factura, es concebida como un documento mercantil que refleja toda la información de una operación de compraventa. La información fundamental que aparece en una factura debe reflejar la entrega de un producto o la provisión de un servicio, junto a la fecha en que se realizó la compra, de igual manera debe indicar la cantidad a pagar en relación con existencias, bienes de una empresa para su venta para su transformación o incorporación al proceso productivo, además de indicar el tipo de agregado que se debe aplicar, para cada uno de los casos en específico. La información fundamental que aparece en una factura debe reflejar la entrega de un producto o la provisión de un servicio.

Una factura tiene la consideración de comprobante fiscal por la entrega de bienes o servicios, aplicable tanto al vendedor como al comprador. La factura es el único documento de pago de impuestos para que el destinatario deduzca el impuesto al valor agregado. Esto no se aplica a los documentos que reemplazan facturas, recibos o boletos. La base legal se puede especificar en el artículo 31 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, (1992) que establece que: “los documentos deben ser emitidos por lo menos en un original y una copia, siendo el original para el cliente y una copia para la empresa declarante”. Así mismo, la única excepción sería una factura especial donde una copia sería enviada a la persona que vendió el artículo y el emisor conservaría el original como respaldo para sus operaciones.

Los requisitos que deben de ser satisfechos para que una factura sea válida son considerados de manera expresa en el artículo 31 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992), siendo estos que: “contengan la cantidad y fecha de emisión del documento, los nombres, denominaciones o razones, identificación tributaria de la imprenta en donde se haya encomendado la realización de estos documentos mercantiles”. Además, deberá por disposición del artículo en mención, que estar inscrita y activa en el Registro Fiscal de Imprentas de la Administración Tributaria. Aunado a lo que con anterioridad se describe, el artículo 32 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992), preceptúa que: “las facturas deben de ir debidamente identificadas, existiendo para el efecto una numeración, asignándole al mismo tiempo un número de serie”.

Así mismo, una factura deberá de llevar inmerso dentro de su contenido el nombre completo y razón social del contribuyente emisor, esto dependiendo de, si el emisor está constituido como una persona individual o una persona jurídica, el número de identificación tributaria del mismo, la dirección de la organización u oficina donde se emitió el documento, fecha de emisión del documento. En otro apartado deberá de contener de igual manera, el nombre y apellido del comprador si es persona individual o en su defecto la denominación o razón social si es una persona jurídica, el número de identificación fiscal del comprador. Cuando este último se

ignore o no se proporcione, se ingresarán las palabras del consumidor final.

Es parte integrante de los documentos mercantiles, denominados facturas, la descripción de la información relativa a las ventas, servicio o alquiler que se ha prestado o se ha otorgado. Así mismo se deberá de manera específica expresar el valor real del servicio prestado, bien o artículo, el descuento que se haya otorgado, cuando fuera el caso, siempre y cuando se haya hecho efectivo y el costo total de la transacción realizada, en la que se expresará la cantidad aunada a los impuestos que de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente sea objeto. Dicho documento será entregado posterior al pago o convenio de pago acordado entre los sujetos personales que participan en la transacción.

Debe de tomarse en cuenta dentro del tema de los sujetos que tienen relación con las facturas, que los mismos se dividen en sujetos pasivos y activos. Es fundamental señalar de igual manera que, estos son el sujeto activo y el sujeto pasivo. El sujeto activo, es el Estado, representado por la Superintendencia de Administración Tributaria, por el lado del sujeto pasivo, se encuentra también el contribuyente que, en el marco del giro de sus transacciones realiza la adquisición o préstamo de bienes y servicios, que al hacer efectivo el pago de los mismos, dentro del importe establecido se encuentra inmerso el porcentaje de impuesto que se ha

originado de manera automática. Una factura no puede nacer a la vida jurídica sin que para el efecto estos tres elementos concurren.

Definición de facturas electrónicas

En la actualidad a nivel mundial se ha desarrollado de manera ascendente el comercio electrónico, dicho fenómeno debe entenderse como el intercambio electrónico de bienes y servicios. La factura en papel ha ido siendo eliminada gradualmente con la introducción del comercio electrónico a favor de las facturas de esta misma naturaleza. Esto ha ocurrido en situaciones en las que los negocios se llevan a cabo entre residentes de países muy distantes entre sí y les resulta difícil enviar facturas en papel de manera efectiva por correo postal. Dada la obligación tributaria formal de conservar copia de las facturas emitidas por ellos o en su nombre durante el plazo de prescripción del derecho de la administración a determinar las deudas tributarias afectadas, la facturación electrónica se traduce en un método que permite el ahorro de costos, además de la comodidad de poder conservar los mismos.

Castellanos (2018), establece que:

La forma en que la gestión informática y la transmisión a través de un sistema de comunicación aseguran la autenticidad e integridad del documento electrónico hacen de la factura de esta naturaleza, un tipo de factura diferente a la factura en papel, que trae consigo una serie de aspectos positivos que respaldan su establecimiento, para el efecto dicho documento mercantil es remitido por el vendedor o prestador de servicios utilizando las tecnologías de la información y la comunicación, dejando por ende una constancia de

entrega y consentimiento en el acto realizado. Las autoridades fiscales de cada nación tienen requisitos legales específicos, por lo que no siempre es posible enviar facturas electrónicamente (p.37).

En relación a lo acotado con anterioridad, la idea de una factura electrónica debe verse como un tipo de documento o constancia en el que consta el servicio prestado, el bien o producto vendido o arrendado, en el que no se utiliza el papel como medio de materialización. Por lo tanto, una factura electrónica, es un archivo que contiene datos sobre una transacción comercial, requisitos que se basan en normas y el cumplimiento de cada uno de los requisitos que establece la ley guatemalteca. Las facturas electrónicas deben apegarse a las reglas establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, tener la misma validez legal y efecto que las facturas impresas. Estas sirven para confirmar la conclusión de una transacción comercial entre un comprador y un vendedor.

Como parte de los beneficios que otorga la instauración de la factura electrónica dentro de la actividad comercial en Guatemala, se encuentra la facilidad que otorga al momento en que se llevan a cabo proceso de auditoría, otorga por las características de la tecnología, una mayor seguridad en el resguardo de información inmersa de manera expresa en los documentos, menor probabilidad de que el documento haya sido falsificado o modificado de manera anómala, agilidad en la localización de información, eliminación de bodegas para almacenar documentos

históricos, en virtud de todo ello es que se le puede otorgar a los procesos administrativos rapidez y eficiencia en cuanto a su tramitación.

En cuanto a las ventajas que ofrece la factura electrónica a los contribuyentes, dentro de las mismas se encuentra que existe una disminución en el costo de almacenamiento. Se estima que cada factura emitida representa un costo de entre once y catorce quetzales durante el tiempo de almacenamiento; por tanto, los contribuyentes ahorran entre un 70 y un 80 por ciento al utilizar la factura electrónica. El comercio se facilita con el manejo simple de grandes facturas y documentos. Según Martínez (2020): “Para Guatemala, el rango por factura emitida es de tres a cuatro quetzales; en otros países, está en el rango de veinte a cincuenta centavos de dólar” (p.21).

El contribuyente también gana seguridad en la emisión y conservación de documentos inalterables gracias a la factura electrónica. La factura tiene un código que impide que nadie la cambie una vez emitida, por lo que, no puede ser alterada una vez emitida. Además, el aseguramiento de la autenticidad evita que se registren las mismas facturas con diferentes valores o nombres, con lo cual se evita la falsificación, alteración y competencia desleal. Una factura electrónica no se puede cambiar fácilmente; solo se puede escanear e imprimir. Esto se debe a que las facturas de tipo electrónicas cuentan con un código de identificación

binario que contiene información sobre los valores por los cuales se emitió la factura.

Es importante señalar que la factura electrónica también tiene ventajas directas para la Superintendencia de Administración Tributaria, entre ellas, la simplificación de las tareas de fiscalización, mayor control al reducir la evasión y el fraude fiscal, mejores condiciones de seguridad y una importante mejora en la recaudación. Por último, pero no menos importante, es menester señalar que el desarrollo de la factura electrónica tiene ventajas para la nación en su conjunto. Estas ventajas están vinculadas al mejoramiento de la posición comercial y la competitividad del país, la reducción de las tasas de evasión fiscal y la contribución integral al desarrollo económico y social de Guatemala.

Es transcendental recalcar que existen tanto sujetos activos como sujetos pasivos en una obligación tributaria; a la hora de identificar y personalizar cada uno de los sujetos que intervienen en la obligación tributaria asociada a la factura electrónica, es viable realizar analogía con los sujetos que intervienen en la existencia de la factura tradicional, en virtud que, los sujetos personales de la factura electrónica siguen siendo los mismos, es decir, el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. El primero de estos es el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria y el segundo el contribuyente que al momento de llevar a cabo uno o más actos que forman parte de los preceptos

necesarios para el nacimiento de la obligación tributaria, se convierten en deudores de la misma ya sea como contribuyentes o como responsables.

Antecedentes históricos del sistema de facturación electrónica

Dado que no existían leyes que regularan la emisión, registro, archivo e interconexión de facturas y otros documentos en formato electrónico, en Guatemala se reguló la factura electrónica. Para poder establecer acuerdos comerciales con el resto de países del mundo, una de las herramientas necesarias y óptimas para el efecto, resulta ser la factura electrónica, la cual es una práctica universal en la actualidad. En consideración a lo anterior es importante hacer mención que la instauración de la factura electrónica en Guatemala, es un hecho que representa ser el primer país en tenerla legitimada en Centroamérica y el cuarto en el mundo en incentivar su instauración. Hay algunas naciones donde actualmente se trabaja en iniciativas para implementar la facturación electrónica en sus leyes, como Perú, República Dominicana y Brasil.

Todas aquellas copias que se encuentran en formato de papel, sean retenidas y conservadas por sus emisores durante un plazo no menor de cuatro años posterior a la fecha en que fueron emitidas. Dicha disposición otorga como resultado, el pago de altos costos de archivado, almacenamiento y protección. Otro problema es la humedad y el polvo, que dañan las facturas y hacen que desaparezca su contenido. Las facturas en papel térmico sirven como ejemplo perfecto de ello ya que se ha establecido que el polvo y la humedad las deterioran rápidamente (Código Tributario, 1991, artículo 47).

Debido a los graves problemas ocasionados por la globalización del comercio y el avance tecnológico a nivel mundial, Guatemala no podía permitirse quedarse atrás y dejar escapar innumerables transacciones económicas, por lo que, comenzó a utilizar la factura electrónica de manera legal a partir del año 2007. Es a partir de este acontecimiento que la Superintendencia de Administración Tributaria, implementó de uso generalizado, un nuevo medio de emisión de facturas, como una herramienta más efectiva para modernizar y automatizar los trámites tributarios, conllevando una reducción de costos y un aumento en la transparencia tributaria en las operaciones comerciales del país. Siendo el resultado de un esfuerzo del gobierno guatemalteco se emitió el Acuerdo del Régimen Factura Electrónica (2007), que posteriormente estableció el Sistema de Facturación Electrónica.

En el nuevo modelo de facturación electrónica instaurado comprende la emisión de facturas, notas de crédito, notas de débitos y otros comprobantes se consideran documentos tributarios que pueden intercambiarse electrónicamente. En el primer caso, la facturación electrónica de Guatemala tiene un plazo de afiliación opcional, mismo que culmina con la emisión del Acuerdo de Directorio sobre Régimen Optativo Factura Electrónica (2011), el cual fue modificado al Acuerdo del Régimen Factura Electrónica (2007), mismo que establece el uso obligatorio de la factura electrónica y su incorporación gradual a la factura electrónica para los contribuyentes guatemaltecos. Esto convierte a

Guatemala, en uno de los primeros países de la región en introducir la facturación electrónica.

El gobierno de Guatemala, por conducto directo de la Superintendencia de Administración Tributaria, ha evaluado de manera periódica e integral la efectividad a la que ha conllevado la instauración de la factura electrónica como medio para la emisión de comprobantes de pago de tributos en el país, lo cual proviene de un plan cuya denominación es la de Pacto Fiscal y de Competitividad, donde las autoridades en materia tributaria han expresado la necesidad de que el país se adapte a los cambios tecnológicos de la actualidad, siendo útiles, estos mismos como una herramienta de optimización de procesos que otorgan un beneficio multilateral, en que los contribuyentes, el Estado y el comercio nacional e internacional puedan verse beneficiados.

El sistema de facturación que se lleva a cabo haciendo uso de las tecnologías de la información y la comunicación, fue instaurado a partir del año 2016, como una innovación tecnológica llevada a cabo por las políticas de mejoramiento del control fiscal llevado a cabo por la Superintendencia de Administración Tributaria. A partir de la emisión del Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número 002-2016 surge el concepto de documento fiscal electrónico cuya representación textual digital es en formato digital XML, a partir del cual el contribuyente que lo emite tiene la posibilidad de

entregarlo de en versión electrónica, lo cual conlleva a que el mismo pueda almacenarse de manera fácil y confiable.

Proceso de implementación y desarrollo del sistema de facturación electrónica en Guatemala

El funcionamiento y desarrollo del sistema de factura electrónica en Guatemala está regulado en el artículo 3 del Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Régimen de Factura Electrónica en Línea (2018), en el que se establece que: “el sistema de facturación electrónica se implementará de forma periódica en el territorio guatemalteco, el cual establece para el efecto el tipo de contribuyentes o las transacciones que deberán por obligación realizarse a través de este sistema innovador”. Usándose este mismo hasta convertirse este sistema de facturación electrónica en el único medio para la emisión de documentos tributarios. Para las autoridades fiscales, representa un mecanismo de control que permite al personal administrativo verificar sin esfuerzo lo que las personas facturan y lo que efectivamente declaran.

Relacionado a la optimización de la recaudación tributaria en Guatemala, se establecieron una serie de compromisos de carácter legal y social, como parte del plan de gobierno, conocido como Agenda del Cambio 2012-2016 y Pacto Fiscal y de Competitividad, con el objetivo de aumentar la recaudación y la base imponible a través del aumento del número de

contribuyentes. En este sentido, la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala considera necesario facilitar e incentivar a los contribuyentes o responsables de ofrecerse voluntariamente al pago de impuestos. El modelo de facturación puede fortalecerse como uno de los posibles cursos de acción en esta dirección.

En Guatemala, la instauración y consolidación del sistema de facturación electrónica, posee sus bases legales en el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria sobre Régimen de Factura Electrónica en Línea (2018) y las reformas que el mismo ha sufrido, situación que desencadena el uso del mismo será obligatorio para toda la población a partir de la fecha treinta y uno de marzo del año dos mil veintitrés, fecha en la que todo contribuyente deberá de forma coactiva emitir facturas electrónicas, por lo que se encuentra prohibido el uso de facturas tradicionales, bajo la pena de apercibimiento de que se les imponga una multa consistente en cien quetzales por cada vez que se emita una factura de distinto tipo.

De conformidad con Peláez (2021), el modelo de facturación electrónica:

Se ha modificado desde su inicio y entre las principales mejoras con respecto al sistema fiscal FACE anterior se encuentra la eliminación completa de la duplicación de facturas. Esto significa que ya no necesita enviar su información de pago a GFACE. Por otro lado, las facturas electrónicas requieren firmas electrónicas como mecanismo de autenticación. La Superintendencia de Administración Tributaria, es constituido como el custodio de todos los documentos mercantiles denominados facturas. Esto no exime a los remitentes y destinatarios de conservar los archivos XML durante el período exigido por la legislación

fiscal. El certificador también está obligado a conservar un archivo en formato XML de los DTE certificados y sus respectivos reconocimientos del Superintendencia de Administración Tributaria (p.91).

De conformidad con la cita acotada en el párrafo anterior, la duplicidad de las facturas ha sido eliminada; así mismo, se dio la valiosa incorporación de la firma electrónica, como un mecanismo de legitimación y autenticación. Es significativo recordar que todas aquellas personas y organizaciones designadas por la Superintendencia de Administración Tributaria están obligadas a seguir el Sistema de Facturación Electrónica, independientemente de la cantidad de facturas emitidas, el monto de los ingresos brutos facturados, la naturaleza de la relación comercial, participación en regímenes especiales, o cualquier otro factor. Es importante resaltar que, dentro de los primeros grupos que fueron adheridos al sistema de facturación electrónica se encontraron aquellos que son catalogados por la administración tributaria como grandes contribuyentes regionales y los especiales.

Así mismo, es importante resaltar dentro de este grupo de contribuyentes que iniciaron de manera obligatoria con la emisión de facturas electrónicas a todos aquellos contribuyentes individuales o colectivos que proveen bienes y servicios al Estado y que para el efecto participan dentro de los procesos de cotización y licitación, esto con el objeto de iniciar con este tipo de procedimiento innovador, desde procesos de compra y venta de bienes y servicios en los que tiene participación o injerencia el propio

Estado. En el desarrollo de este procedimiento fue factible identificar aspectos que han sido mejorados y optimizados para el mejor desenvolvimiento y control.

Regulación legal del sistema de facturación electrónica en Guatemala

La regulación legal del sistema de facturación electrónica en Guatemala, en la actualidad no se encuentra contenida en ninguna norma jurídica de carácter ordinario en el país, ese sistema ha sido implementado a través de Acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, tal como lo es el Acuerdo de Directorio de Régimen de Factura Electrónica en Línea (2018), en el que se implementa este sistema como parte de una política en el que las autoridades estatales competentes en la materia buscan una modernización en cuanto a la forma en que se factura en Guatemala, dota de esta manera a las personas individuales y jurídicas que por disposición de la ley tienen que facturar, de una herramienta fundamental para la competitividad comercial a nivel local, nacional e incluso internacional.

La transformación digital que se ha implementado en los distintos ámbitos de la interacción del ser humano, ha conllevado a la instauración de la misma en el tema de la facturación comercios que se dedican a la compra y venta de bienes y servicios, así como de las personas que prestan sus servicios personales en distintas áreas, por lo que otorga beneficios que

ya han sido acotados en la presente investigación, lo cual respalda dicha consolidación de manera generalizada. La decisión consensuada del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de imponer el sistema de facturación electrónica en Guatemala, es legítima, lo anterior en virtud de lo preceptuado en los artículos 98 numeral 5 y 98 "A" numeral 2 del Código Tributario (1991).

De conformidad con el artículo 98 del Código Tributario (1991), el mismo hace alusión en el párrafo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria, posee dentro del límite de sus funciones llevar a cabo la preparación, puesta en marcha y consolidación de todos aquellos procedimientos que se consideren óptimos y que coadyuven a mejorar el proceso de recaudar, cobrar, fiscalizar y controlar el correcto pago de los distintos impuestos. Así mismo, esta entidad deberá de procurar porque existan métodos adecuados para la realización, certificación, envío y documentación de todos los documentos tributarios, siendo el método electrónico, de los más seguros, económicos y eficientes para el efecto.

En el artículo 7 del Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre el Régimen de Factura Electrónica en Línea (2018), queda establecido que: “el Régimen de Factura Electrónica en Línea, tiene como objeto regular y establece de manera expresa cada una de las fases por las que deberá de pasar un documento tributario”. Siendo parte de las mismas el momento en que se emite, transmite,

certifica y conserva, a través de la ayuda de las tecnologías de la información y la comunicación. Como parte de estos documentos tributarios a los que se hace mención, se encuentran los recibos, facturas y las denominadas notas de debido o de crédito; mismos que para el efecto deben de ser autorizados de manera debida por la administración tributaria.

La certificación de los documentos tributarios de naturaleza electrónica, que la misma se llevará a cabo a través de un procedimiento de verificación de la legitimidad del documento que se está utilizando, que el mismo se encuentre vigente; validando a partir de este momento la autenticidad del mismo, cuando este procedimiento haya finalizado de manera satisfactoria, se da por autorizado, asignándole como resultado un número de identificación irrepetible que lo individualiza para los efectos legales que pueda conllevar (Acuerdo 2018 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. 2018. Artículo 6).

Los documentos tributarios electrónicos que poseen dentro de sus características, que los mismos son certificados deben ser debidamente entregados en el mismo acto por el emisor; sin embargo, es importante recalcar que en ocasiones pueden existir situaciones de contingencia debidamente justificadas, en las que el emisor no pueda obtener de inmediato la certificación del Documento Fiscal Electrónico, por lo que el envío del mismo debe de hacerse lo más pronto posible, siendo necesario que el documento no cuente con ningún inconsistencia que pusiera en riesgo la autenticidad del documento al que se hace referencia, el receptor del mismo puede hacer las averiguaciones correspondientes.

Si el procedimiento tiene como resultado un rechazo en cuanto a la autorización de la factura electrónica, la justificación de dicha resolución debe de expresarse con el objeto de que dichos aspectos sean subsanados, dicha resolución será debidamente notificada por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria al certificador. Caso contrario al rechazo, se encuentra la aceptación que de manera inmediata otorga la posibilidad al emisor de poder transmitir el documento debidamente certificado al destinatario, a través de medios electrónicos o con la posibilidad incluso de poderlo imprimir en papel, lo cual dependerá de la voluntad de los participantes.

Posterior a la exteriorización del proceso por medio del cual se certifica y autoriza un documento tributario electrónico, es preciso de igual manera, hacer mención que el mismo por distintos motivos puede ser objeto de intención de anulación, por lo que para el efecto el artículo 9 del Acuerdo Número Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Régimen de Factura Electrónica en Línea (2018), establece que: “con el objeto principal que las anulaciones se hagan de manera formal y legal, dicho proceso debe de contar dentro de la transacción con la firma electrónica del emisor”. Dotando con ello de la autorización expresa por parte del sistema informático del certificador, para que dicha anulación sea legítima.

Cuando una persona individual o jurídica haya concretado fungir como certificador de documentos tributarios electrónicos, para su debida autorización deben como un requisito esencial, llenar una solicitud, por lo que debe de presentar al mismo tiempo un certificado en el que se comprometa a mantener todos los datos que le sean proporcionados de forma segura; así mismo adjuntará solvencia fiscal, un acta autorizada por notario donde se declare de forma voluntaria y verídica que no es deudor de ninguna entidad estatal; así mismo, que no tiene ningún vínculo de tipo laboral con ninguna entidad del gobierno. En los casos en que el certificador sea una persona jurídica, debe de adjuntar de igual forma una declaración jurada en la que conste que ninguno de sus integrantes o representantes debe o trabajan para el Estado.

Cuando el prominente certificador se trate de una persona jurídica constituida sin fines de lucro, se debe de aunar a la papelería y requisitos solicitados, la presentación de una declaración jurada en la que se exprese que el sistema contable con el que cuentan posee la capacidad para que se lleve a cabo un registro independiente de las cuentas de los costos y gastos que generan las rentas afectas y todas aquellas que son declaradas exentas. Es parte de los requisitos que de igual manera deben de satisfacerse, el que se presente una certificación contable en la que se refleje que ha existido un giro económico de más de un millón de quetzales, en un plazo que comprende como inicio al momento en que se solicite ser autorizado como certificador.

Otro de los requisitos que deberán de presentarse con el objeto de alcanzar la autorización para que una persona sea certificadora de facturas electrónicas, es la de un documento en el que conste que los activos fijos del mismo superan los cinco millones de quetzales, siendo este un requisito tanto para las personas individuales y jurídicas comprendidas dentro de las que poseen fines lucrativos. En el caso de las personas jurídicas sin ánimo de lucro, las mismas no deben de cumplir con este requisito; sin embargo, deben de presentar de forma adicional una copia legalizada por notario de la escritura en la que conste la constitución de esta, así como, los estatutos por medio de los cuales la misma fue aprobada.

Además de lo acotado con anterioridad en el párrafo que precede, las personas jurídicas sin fines de lucro, deben de presentar documento en que se pueda constatar que poseen más de diez años de estar constituidos. Por último, es importante acotar que, es requisito indispensable para el otorgamiento de la facultad de certificar facturas electrónicas, el presentar una constancia en la que se haga saber que en ningún momento la persona interesada ha sido sentenciada por órgano jurisdiccional competente, a consecuencia de actos ilícitos efectuados de manera concreta en contra del bien jurídico del patrimonio, por quiebra o insolvencia punible o por actos anómalos en materia de comercio.

Relacionado al tema de la conservación de los documentos tributarios electrónicos, los mismos pueden ser almacenados, tanto por el emisor como por el receptor; sin embargo, es el emisor quien se encuentra obligado a conservar los mismos a través de un archivo XML, esto por seis meses de plazo, que es de manera análoga, el tiempo que deben de conservarse este tipo de documentos tributarios. En cuanto al certificador se refiere, el mismo también posee la obligación de conservar los archivos en formato XML, aunado a ello los acuses de recibido que otorga la Superintendencia de Administración Tributaria. No existe un plazo para que estos conserven los documentos; sin embargo, la obligación de conservación finaliza al momento en que los certificadores renuevan la autorización como tal.

Evasión fiscal como ilícito en Guatemala

Derecho fiscal

El Derecho Fiscal, es el conjunto de normas, principios, instituciones y doctrinas que tienen a cargo el estudio de todas aquellas disposiciones de carácter legal, relacionadas con actos tales como el de recaudar, manejar y controlar los ingresos que obtiene el Estado a través de los contribuyentes, quienes, en el cumplimiento de sus obligaciones, coadyuvan al gasto público, necesario para el establecimiento y mejora de bienes y servicios a favor de la población, lo cual redundará en el bien

común. En virtud de lo expresado, es posible afirmar que, para el alcance del bien común, se hace necesaria la recaudación de recursos económicos, que servirán para poner en marcha los planes de gobierno.

Estos recursos económicos estatales a los que se hace alusión en el párrafo anterior, son obtenidos a través de distintos medios, dentro de los que se encuentra la explotación de bienes o empresas pertenecientes al erario público; así como, los recursos obtenidos a partir del ejercicio del poder coercitivo que poseen en relación al cobro de impuestos, a través de los cuales se le otorga participación a la sociedad en general, de contribuir de manera proporcional a la conformación del presupuesto general de la nación, mismo que abarca los recursos económicos con los que dispondrá toda entidad gubernamental, para la realización de sus funciones ordinarias y coadyuvar de esta forma con la búsqueda de un beneficio conjunto a las necesidades de la población.

El Derecho fiscal, comprende además de las normativas relacionadas a la obtención de recursos económicos a través de tributos, la fiscalización de los mismos, esto en relación a todas aquellas estrategias por medio de las cuales los empleados y funcionarios pertenecientes a la Superintendencia de Administración Tributaria, realizan auditorías a los contribuyentes con la finalidad principal de constatar que los contribuyentes cumplan a cabalidad con sus obligaciones tributarias. Esta área del derecho público, establecerá para el efecto todas aquellas condiciones y mecanismos para

asegurar una recaudación satisfactoria, en donde los particulares coadyuven de forma proporcional a su flujo económico.

De conformidad con lo preceptuado por Flores (2019):

El término compuesto Derecho Fiscal, debe de entenderse desde la etimología de la palabra fiscal, mismo que proviene del latín *fisco* que hace alusión a un tesoro perteneciente al emperador. De igual manera, el término fiscal ha sido concebido desde el latín *fiscus*, haciendo referencia a la forma de identificar una canasta hecha de mimbre en la que al momento de la cosecha se recolectaban los higos, utilizada posteriormente como el lugar donde se recolectaba el tributo pagado por las personas que conformaban la sociedad en general, los cuales eran impuestos de forma arbitraria por reyes y emperadores que de forma coactiva imponían pagos aleatorios (p.126).

De conformidad con la cita doctrinaria que con anterioridad se realiza, se puede interpretar que el Derecho Fiscal, debe de ser interpretado a partir del significado de la palabra fiscal que, aunque puede tener distintas percepciones, las mismas conllevan al reflejo de la voluntad de personas con poder que dictaminan una serie de pagos que deben de ser descubiertos por los integrantes de la población. Lo preceptuado, tiene una analogía directa con la facultad que en la actualidad tiene el Estado de imponer a los contribuyentes una serie de hechos generados de tributos, que al ser ejercidos producen de manera automática la obligación tributaria, que debe de ser cumplida de manera coercitiva.

Con la finalidad de hacer una síntesis integral de lo relativo al Derecho Fiscal, resulta importante acotar que el mismo posee una funcionalidad diversa con relación a la recaudación tributaria, en virtud de ser esta área

del derecho público, la encargada de estipular todos aquellos preceptos que deben de ser tomados en cuenta al momento en que se ejecuta una acción como hecho generador. El Derecho Fiscal, forma parte esencial en la consecución del bien común, en virtud, de ser a partir de este que se obtienen los recursos económicos para el mantenimiento y puesta en función de las distintas entidades del poder público, que a ponen en marcha bienes y servicios a favor de la población y la satisfacción de las necesidades que esta presenta.

Obligación tributaria

Al hacerse referencia a este término compuesto de obligación tributaria, es importante tomar en consideración que el mismo refleja el vínculo de carácter personal que existe entre el administrado como sujeto pasivo y la administración tributaria como sujeto activo, al momento en que se lleva a cabo uno o más hechos generadores. Estos sujetos personales, de producirse la acción antes mencionada, conservan una obligación de carácter personal hasta el cumplimiento de la misma, salvo en los casos en que el cumplimiento de esta obligación sea debidamente asegurado a través de instituciones de carácter civil, dentro de las que se encuentran las garantías clasificadas como reales o fiduciarias.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su

cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales (Código Tributario, 1991, artículo 14).

De conformidad a la cita legal consignada en el párrafo anterior, se puede deducir que la obligación tributaria constituye una relación entre la administración tributaria y el contribuyente al momento en que se produce el hecho generador de un tributo. La obligación tributaria conlleva a la verificación de la producción obligatoria del pago de un tributo, por lo que al mismo tiempo se determina la cantidad dineraria que se debe hacer efectiva. Estas se encuentran integradas por dos elementos esenciales, los cuales son la determinación del impuesto y el pago del mismo, situación que se desglosará a partir de la producción del hecho generador que sea producido por la acción llevada a cabo por el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Una definición doctrinaria de la obligación tributaria, puede ser según Carrera (2014):

El deber legítimo de hacer efectivo el pago de un tributo por parte del contribuyente. La instauración de esta se realiza con la finalidad de poder obtener recursos a favor del Estado a través de la contribución proporcional de los miembros de la sociedad, misma que deberá de ser proporcional. La finalidad de dicha recaudación va orientada a la formación de un presupuesto óptimo a favor de la nación para poder instaurar bienes y servicios a favor de las personas en general. El origen de dicha obligación tributaria se produce al momento en que el acto es encuadrado en el hecho generador, dispuesto de manera anterior por medio del ordenamiento jurídico (p.35).

La obligación tributaria, de acuerdo a la cita anterior es atribuible como un deber de las personas al momento de llevar a cabo un hecho impositivo, el cual debe de estar determinado en la ley de manera anterior, como parte del principio de legalidad. El nacimiento de la misma, se produce al momento mismo en que acaece la acción encuadrada como hecho generador dentro del ordenamiento jurídico vigente en la materia y son extinguidas hasta el momento en que la misma es cumplida. El cumplimiento al que se hace alusión puede llevarse a cabo de acuerdo a lo preceptuado por Menéndez (2016), a través del: “pago, prescripción, compensación, condonación y cancelación” (p.55).

La determinación de la obligación tributaria se realiza en base a un cálculo matemático realizado a través de la determinación de la base impositiva y del porcentaje que cada tributo tenga establecido por la ley que lo origina. La primera forma de cumplimiento de esta es el pago, concebido como la forma tradicional a través de la cual se lleva a cabo la satisfacción de este requerimiento consistente en la entrega de dinero por parte del contribuyente o el responsable a favor de la administración tributaria, como medio de cumplimiento de lo requerido, posterior a la determinación de la obligación tributaria, para el efecto tuvo que haberse llevado a cabo el hecho impositivo que se encuentra encuadrado en la ley.

La compensación, es otra de las formas de cumplimiento de la obligación tributaria, esta trata de igualar las condiciones de deudor y acreedor entre el contribuyente y la administración tributaria, pudiendo así extinguir el monto de la misma hasta la cantidad adeudada. En este caso las deudas de que se trate deben ser consideradas como liquidas y exigibles; esto quiere decir que las mismas ya se encuentre establecidas en cuanto a su cuantía y su pago sea de conformidad a lo preceptuado en la ley. En el ordenamiento jurídico guatemalteco, son preceptuadas dos clases de compensación la ordinaria y la especial, las cuales dependen del tipo de órgano con el que se busque realizar este tipo de operación.

Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 del Código sobre cuenta corriente tributaria (Código Tributario, 1991, artículo 43).

La confusión, es de igual manera otra de las formas de cumplimiento a la que puede optar un contribuyente con la finalidad de extinguir la obligación tributaria, la misma se produce en aquellos casos en que las condiciones o catalogaciones de acreedor y de deudor son reunidas en una misma persona, dando como efecto el cumplimiento de la obligación tributaria. Otra de estas maneras en que se cumple con la obligación tributaria es la condonación, la cual consiste en la facultad otorgada por

el ordenamiento jurídico guatemalteco a favor de la autoridad para considerar que cierto crédito fiscal debe dejar de tener efectos legales. La facultad llevada a cabo en relación a condonar multas y recargos le corresponde al Presidente de la República.

La prescripción, es también una forma de cumplimiento de la obligación tributaria que se produce a través del libramiento en relación al pago respecto a un tributo por el transcurso del tiempo. En el artículo 52 del Código Tributario (1991), se establece que: “al operar la prescripción se extingue la obligación principal, así como las obligaciones accesorias referentes a recargos, gastos de ejecución y las sanciones impuestas por la omisión”. En cuanto a la condonación, la misma radica en la extinción de la obligación tributaria a partir de la voluntad del acreedor de perdonarle la deuda a quien la deba, basada por ende en la voluntad del sujeto activo del tributo. Por último, se en este mismo sentido se encuentra la exención, que es una calidad que ostentan ciertas personas que se liberan del pago de la obligación tributaria.

Definición de ilícito fiscal

Para abordar el tema objeto del presente subtítulo, resulta importante establecer lo que se concibe como ilícito, siendo este constituido por la realización de una o más conductas contrarias a la norma jurídica que atenta en contra de un bien jurídico catalogado como protegido. Los

ilícitos deben estar previamente establecidos en el ordenamiento jurídico, expresándose al mismo tiempo la pena que les corresponde, ello en cumplimiento con principios tales como el de legalidad. En Guatemala, los ilícitos son establecidos de manera general a través del Código Penal (1973) del Congreso de la República de Guatemala; sin embargo, en las leyes especiales también se establecen estos, asignándoles las penas respectivas.

Como parte de los ilícitos que se encuentran regulados en el ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentran los ilícitos fiscales, los cuales por su denominación tienen relación directa con la realización de conductas en contra de la recaudación fiscal que realiza el Estado, con la finalidad de agenciarse de fondos para el establecimiento del presupuesto general de la nación. Dentro de esta clasificación penal, se encuentran los ilícitos tributarios formales y los materiales. El primero de estos es relacionado con aquellos que, son cometidos al momento en que una persona individual o jurídica incumple uno o más de los deberes establecidos como de observación y cumplimiento obligatorio por parte de los contribuyentes, como parte de los ejemplos de este se encuentra la omisión de inscripción en los registros respectivos, la omisión de facturas, la falta de cumplimiento en el pago de declaraciones, entre otros.

En relación con los ilícitos tributarios materiales, estos son caracterizados porque la conducta que se sanciona en este sentido, es aquella relacionada por la falta de cumplimiento óptimo de la obligación tributaria. En virtud de lo anterior, es prudente recalcar entonces que, estos ilícitos se produce a partir de varias conductas todas relacionadas con la obligación tributaria, pero que se pueden presentar en diferente momento, dentro de estos aspectos es factible hacer mención de un cálculo anómalo, el cumplimiento fuera de tiempo, la omisión en el cumplimiento de dicha obligación tributaria, entre otros que han sido llevados a cabo por dolo, culpa, antijuricidad y que por ende son típicos constituyentes de ilícito en materia fiscal.

Ilícitos fiscales en Guatemala

Tal como fue acotado en el párrafo anterior, los ilícitos fiscales, son aquellas conductas tipificadas en el ordenamiento jurídico relacionadas con la recaudación tributaria y cada una de las acciones que son emprendidas en relación a esta situación. Estos mismos actos son concebidos de igual manera como típicos en la legislación guatemalteca a través de distintas normas legales, dentro de las que se encuentra el Código Tributario, el Código Penal y otras de índole específica. Estos ilícitos fiscales pueden ser catalogados como delitos o como infracciones, depende esto, de quien las conozca siendo estas últimas de forma administrativa y los otros por la vía jurisdiccional.

Las infracciones tributarias, son aquellas conductas que transgreden la normativa fiscal, sin que sea constitutivo de delito, de conformidad con lo establecido en el artículo 71 del Código Tributario (1991), son infracciones tributarias: “el pago extemporáneo de las retenciones, la mora, la omisión del pago de tributos, la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria y el incumplimiento de las obligaciones formales”. Aunado a lo expresado en el precepto en mención existe regulación en la normativa tributaria estipulaciones acerca de infracciones que son sancionadas a través del cierre temporal, pudiendo ser parte de estas las acciones de quienes desempeñan actividades económicas sin que se encuentren registrados ante la autoridad tributaria.

Así mismo, se prevé como sanción el cierre temporal cuando al realizarse cualquier tipo de actividad económica no se entreguen comprobantes autorizados por la autoridad tributaria. De igual manera cuando estos son emitidos sin que cuenten con la debida autorización. La utilización de cajas o máquinas de registro u otros sistemas que no hayan pasado por el proceso de solicitud y autorización por la autoridad en la materia. También se dispone con este tipo de sanción el actuar premeditado de un contribuyente o responsable que, al ser autorizado para operar una caja o máquina de registro en un determinado comercio, la utilice para uno complemente diferente al estipulado de manera previa.

De igual manera dentro de los ilícitos tributarios se encuentran los delitos de esta índole, mismo se encuentran contemplados en el ordenamiento jurídico guatemalteco, específicamente en Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, en el Capítulo IV. Un delito es definido de acuerdo con González (2013): “como una conducta de acción u omisión prevista en la ley, contraria a disposiciones legales, culpable y punible” (p.49). Esta conducta por ende lesiona un bien jurídico protegido, para lo cual, el mismo ordenamiento jurídico prevé una consecuencia cuya denominación es la pena; misma que variará de conformidad con la gravedad de la acción realizada, los atenuantes y agravantes que se presenten.

En este sentido, la definición de un delito en el ámbito general, se puede entonces concebir al delito de índole tributario como la acción u omisión llevada a cabo por una persona individual o jurídica que se encuentran tipificada en la ley, que es contraria a la misma, culpable y punible que atenta contra el régimen tributario, concebido este como bien jurídico tutelado. El encuadramiento de estos delitos electorales en el ordenamiento jurídico guatemalteco se realiza, como se expresó en anteriores apartados a través del Código Penal, Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

Dentro de estos delitos, que se encuentran regulados en el Código Penal (1973) del Congreso de la República, a los que se hace alusión se encuentran: la defraudación tributaria, los casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria. En el caso del primero, este hace alusión a la acción llevada a cabo con el objeto de que la administración tributaria caiga en un error al momento de que se determine o se realice el pago de una obligación de esta naturaleza, buscando con ello se realice un detrimento en la cantidad dineraria que corresponde al momento del cálculo exacto.

Dentro de los casos especiales de defraudación tributaria, son encuadradas los actos de aquellas personas que comercialicen productos sin que los mismos paguen los impuestos que de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente les corresponde. También incurren en este ilícito quienes sin autorización alguna destruyan o adulteren medios de control impuestos por la administración tributaria. Otros actos que se tipifican en este sentido, es cuando se oculta de donde viene y a donde va una determinada mercadería, cuando se falsifica una factura, cuando se realiza más de una contabilidad para un mismo negocio, la pena prevista en este sentido es la de prisión comprendida en un plazo de uno a seis años y una multa que equivale a la cantidad dineraria omitida.

La apropiación indebida de tributos, es otro de los tipos penales en materia tributaria, tipificado en el ordenamiento jurídico guatemalteco, consistiendo el mismo en la acción llevada a cabo por quien funge como agente de percepción o retención de no entregar a la administración tributaria los impuestos percibidos en el desempeño de su labor, esto en búsqueda de beneficiarse de manera económica así mismo, a la empresa para la que trabaja o a un tercero. La pena prevista en estos casos oscila entre uno y cuatro años de privación de libertad y el pago de una multa equivalente el cien por ciento del monto omitido en cuanto a su entrega voluntaria y en el tiempo establecido. Se especifica en este sentido de que, si la persona que haya cometido este delito fuere originaria de un país distinto, parte de las consecuencias jurídicas que sufrirá será la de expulsión del territorio nacional.

Otro de los delitos que tipifica el ordenamiento jurídico guatemalteco es el de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, estableciendo que incurren en este delito la persona que ha sido requerida por la administración tributaria para la presentación de información contable impida el acceso a la misma, al no proporcionar libros, registro o el acceso a los equipos de cómputo donde la misma permanezca, después de que, un juez haya dado una orden para que la autoridad competente realizara diligencias de control, fiscalización y determinación de la obligación tributaria. La pena de privación de libertad prevista en la

legislación para este delito oscila entre uno y tres años y una pecuniaria del uno por ciento de los ingresos que se estuvieran en análisis.

Definición de evasión fiscal

La evasión fiscal, es concebida como el conjunto de acciones llevadas a cabo por una persona con la finalidad de no pagar total o parcialmente los impuestos que han producido durante un determinado periodo. De conformidad con Rosales (2011), la evasión fiscal: “es comprendida por las maniobras realizadas por los contribuyentes de un país, para no pagar la cantidad dineraria real en concepto de tributos” (p.59). De esa cuenta se puede discernir que estos actos realizados infieren de manera directa con la recaudación fiscal, lo cual condiciona el presupuesto general de la nación, que será utilizado como base, para que el Estado alcance sus objetivos.

Sandoval (2018), establece que:

La evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley (p.36).

De la cita doctrinaria realizada con anterioridad se puede destacar que la evasión fiscal se constituye a través de todo aquel acto realizado con el objeto de vulnerar los preceptos establecidos en cuanto al pago de un impuesto. Al momento en que el monto del tributo es determinado de

acuerdo a la base impositiva y del porcentaje que de acuerdo a cada impuesto se paga, el mismo debe de hacerse efectivo en su cantidad total; sin embargo, cuando este cálculo es mermado a través de maniobras fraudulentas llevadas a cabo por los mismos contribuyentes o quien los represente, a este fenómeno es al que se le denomina como evasión fiscal, constituyendo así un ilícito en esta materia.

Regulación legal de la evasión fiscal

Previo a realizar la exposición relativa a la regulación legal de la evasión fiscal, es preciso realizar una síntesis de lo que significa, por ello resulta importante apuntar que la misma es el acto por medio del cual las personas ocultan ingresos con la finalidad de pagar menos impuestos. En este mismo sentido Ramírez (2019), establece que la evasión fiscal es un: “conjunto de acciones emprendidas por los contribuyentes de un país, con la finalidad de disminuir la cantidad dineraria que percibe un país con respecto a los tributos que se producen, realizando estos de manera fraudulenta y contra la ley” (p.4). De conformidad con lo citado, este es el actuar de los contribuyentes en contra de la recaudación tributaria, al realizar maniobras para evitar pagar la cantidad de dinero que les corresponde en concepto de tributos.

Estas maniobras a las que se hace referencia, son relacionadas con el incumplimiento total o parcial de los pagos que de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente los contribuyentes deben de realizar. La evasión fiscal, es un acontecimiento de índole social, representado en los distintos extractos sociales, donde a menor o mayor escala se producen este tipo de actos que vulneran la regulación en materia tributaria, situación que contraviene la transparencia, eficiencia y legalidad de la contribución social al erario público. Estas acciones a las que se hace referencia pueden presentarse desde la pequeña y micro empresa hasta las empresas con sólido prestigio y de amplio recorrido.

Antes de poder hacer mención de los preceptos legales que tienden a regular y tipificar la evasión fiscal, es importante resaltar que la misma es una especie de defraudación fiscal, por lo que el Código Penal (1973) del Congreso de la República de Guatemala, nombra a este conjunto de acciones como defraudación, siendo de acuerdo a lo estipulado análogo a la evasión. En virtud de lo anterior, la tipificación de estas acciones encuadra en el delito regulado en el artículo 358 A del Código Penal (1973), en el que se establece que: “incurren en este ilícito quienes mediante una simulación o engaño lleven al error a la administración tributaria, realizando un cálculo erróneo de la obligación tributaria que deben de pagar”.

Hechos tipificados en el ilícito de evasión fiscal

Como parte de los hechos que pueden ser tipificados como delito de evasión fiscal, se encuentra el accionar de personas que, de manera clandestina, ofertan al público bienes y servicios sin que se encuentren debidamente inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria o estándolo no declaren los impuestos que generan. Así mismo, son hechos constitutivos del delito de evasión fiscal quien elabore estrategias de operación contable, con la finalidad de poder tener un control interno que sirva para tener certeza del flujo económico y otro con el que se pretenda calcular los impuestos que deben de ser declarados en cumplimiento de la obligación tributaria.

Clasificación de la evasión fiscal

La evasión fiscal puede presentarse de distintas formas y no sigue por ende una sola directriz en cuanto a su desenvolvimiento, en este sentido, se presentan los casos en que la personas no se registra ante la administración tributaria ocasionando de esta forma un incumplimiento en cuanto a los deberes formales de todo contribuyente, de igual manera cuando se omite el reporte de ventas o cualquier otra actividad económica con la finalidad de no declararlas ante la administración tributaria. Así mismo, otra de la manera en que es representada es cuando existe una alteración de las cantidades dinerarias que se reportan, a fin de hacer

efectivo el pago de impuestos en una cantidad menor a la que realmente se debió cancelar.

Acciones estatales para erradicar la evasión fiscal

Las acciones estatales para la erradicación de la evasión fiscal, han sido implementadas y puestas en acción de manera reiterativa, a partir del desarrollo de auditorías constantes a los distintos comercios y personas individuales que prestan servicios personales o profesionales, en búsqueda de verificar que en primer lugar estén formalizados ante la administración tributaria, que haya cumplimiento de requisitos establecidos en la ley, que dispongan de documentos autorizados por la autoridad de la materia para la declaración de impuestos, que los mismos se encuentren debidamente cumplidos, entre otros aspectos necesarios. Sin embargo, aun cuando estas acciones han sido efectuadas, existe deficiencia en la recaudación tributaria, lo cual representa de manera indirecta que existe evasión fiscal por parte de la sociedad guatemalteca.

De conformidad con lo expresado por Lanceros (2020): “los controles tradicionales deben de ir dando paso a los controles tecnológicos, para poder así optimizar el control fiscal” (p.8). En relación a lo acotado en la idea expresada del autor doctrinario, la invasión tecnológica que ha sufrido la sociedad humana, hace que la tecnología sea una herramienta de amplia aplicabilidad, pudiéndose por ende utilizar para el

cumplimiento de diversas tareas y objetivos. Se parte desde este punto de vista, la fiscalización tributaria que busca el control y la erradicación de la evasión fiscal, debe de ser emprendida desde metodologías modernas en las que los filtros de seguridad jurídica de la recaudación sean cada vez mejor.

Refiere Cardona (2018), en virtud a los controles fiscales modernos que: “la tecnología ha demostrado ser un medio de prevención y control de la evasión fiscal sin precedentes, a partir de la cual se puede tener un impacto directo de fiscalización desde el nacimiento de la obligación tributaria” (p.55). Partiendo de la idea denotada por el autor doctrinario en mención, se puede deducir que el mismo hace relación en que existen países donde la tecnología ha venido a representar un medio de vigilancia al contribuyente, único en su especie, con resultados nunca antes vistos. Sin embargo, la aplicabilidad de estos debe de ser basada en la realidad social, económica, educativa y cultural de un país.

Consecuencias jurídicas del sistema de facturación electrónica y la evasión fiscal

Como ya fueron expuestos cada uno de los temas relacionados con la facturación electrónica y la evasión fiscal, los mismos conllevan a consecuencias de índole general, que tienen repercusión tanto de manera personal como de manera colectiva, dentro de estas, uno de los aspectos

más connotados puede llegar a ser la recaudación fiscal, que al no existir una metodología de facturación de ingreso universal para la población guatemalteca, conlleva a una baja disponibilidad de recursos para el presupuesto de la nación. Por lo que en el presente apartado se lleva a cabo un desglose de temas de importancia en cuanto a lo acotado y las acciones legales que el ordenamiento jurídico guatemalteco plantea con respecto a ello.

Recaudación fiscal en Guatemala

La recaudación fiscal en Guatemala, es la actividad llevada a cabo por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, tendiente a llevar a cabo la recolección de la obligación tributaria producida por los contribuyentes al momento en que han realizado actos constitutivos de un hecho generador previsto de manera previa por el ordenamiento jurídico guatemalteco. Esta recaudación que se realiza por parte de la autoridad en mención, se lleva a cabo con la finalidad de dotar al Estado de recursos económicos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos, reflejándose en la disponibilidad económica dentro del presupuesto general de la nación, del que se desprenderán aquellos recursos que servirán a la autoridad estatal para dotar a los ciudadanos de más y mejores bienes y servicios para la satisfacción de necesidades básicas.

Para que esta recaudación fiscal sea efectivamente puesta en marcha, deben de existir dentro del ordenamiento jurídico vigente, la estipulación de impuestos a través de las leyes vigentes, mismos que deberán de estar expresados tomando en cuenta los principios constitucionales de la tributación, dentro de los que se encuentra la legalidad, concebida como la imperatividad de que previo a que se cobre un tributo, el hecho generador que le da origen debe de estar expresamente estipulado en ley. El principio de capacidad de pago, es otro de los principios que debe de ser tomado en cuenta por el legislador al momento de establecer la tasa impositiva, en búsqueda de equidad y la justicia. La tributación por un aspecto debe de realizarse una sola vez, siendo prohibida dentro del régimen tributario guatemalteco la doble o múltiple tributación.

La recaudación fiscal, se da por medio de los impuestos que son decretados por la autoridad competente para el efecto, los cuales poseen una clasificación pertinente. Dentro de estos se encuentran los impuestos directos y los indirectos. Los primeros en mención son caracterizados por gravar de manera directa el patrimonio, las rentas o en general los ingresos de las personas, dentro de estos es factible hacer mención del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, mismos que deberá de ser pagado por los propietarios de vehículos que circulen en el territorio nacional, en un periodo comprendido del 1 de enero al 31 de julio de cada año, como una contribución de los propietarios de vehículos en circulación a la recaudación fiscal.

Otro de los ejemplos en cuanto a los impuestos directos es el Impuesto Sobre la Renta, la cual es grabada a través de una base impositiva relacionada con las ganancias que se obtienen de la realización de actividades económicas. El Impuesto Único Sobre Inmuebles, es un tributo cuyo hecho generador se produce para aquellas personas que poseen bienes inmuebles, quienes deben de cancelarlo de manera anual o trimestral, su repartición estatal es asignada en mayor proporción a las municipalidades y lo restante le corresponde a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas.

Otro de los tributos que pertenecen a la catalogación de los impuestos directos es el Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones, cancelado únicamente por aquellas personas que han sido estatuidas como herederos, legatarios o a se les ha realizado la adjudicación de una donación. Es parte de esta clasificación de igual forma, el Impuesto de Solidaridad, el cual es afecto a las personas individuales o jurídicas que se dediquen en sus actividades mercantiles o agropecuarias, lo cual graba para el efecto el 4% de los ingresos totales que obtengan, este impuesto fue puesto en marcha dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco en el año 2008 a través del Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

Posterior a la exposición de que son los impuestos directos y los ejemplos que se encuentran en el ordenamiento jurídico guatemalteco, es pertinente realizar el mismo ejercicio por lo que debe de establecerse que estos son grabados a partir del consumo de bienes y servicios que llevan a cabo los contribuyentes, su denominación se basa en cuanto a que no se pagan directamente a la administración tributaria, sino que se desencadenan de eslabón en eslabón hasta llegar a las arcas tributarias. Dentro de estos impuestos indirectos a los que se hace referencia se encuentra el Impuesto al Valor Agregado, el cual es un tributo considerado como la mayor fuente de ingreso fiscal al Estado, en virtud de que a este se encuentra afecta toda compra y venta que se realiza, sin importar el bien o servicio de que se trate.

En relación a este impuesto al que se hace referencia en el párrafo anterior, el mismo se encuentra regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992), del Congreso de la República de Guatemala, por lo que puede existir diferentes tipos de contribuyentes, dentro de los que se encuentran los contribuyentes inscritos en el Régimen General, quien deberán pagar el 12% de impuesto, en el caso de quienes se encuentren inscritos en el Régimen de Pequeño Contribuyente les corresponderá el 5%, la colocación en un régimen o en otro dependerá de los montos que operen dentro del desarrollo integral de sus distintas actividades de tipo comercial.

Otro de los impuestos catalogados como indirectos, es el denominado Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, mismo que es gravado al momento del despacho del petróleo crudo o cuando en los distintos comercios denominados gasolineras se realiza la venta de combustible. Este ha sido instaurado por el Estado con la finalidad de que se construyan, mejoren y mantengan las distintas carreteras del país. El Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, es otro de los impuestos indirectos que se encuentran legitimados en Guatemala, mismo que va dirigido a quienes fabrican, comercializan y consumen este tipo de bebidas.

Es de igual forma otro de los impuestos indirectos habilitados de manera legítima para su respectivo cobro en Guatemala, el Impuesto del Tabaco, ante este se verán afectas todas aquellas personas que dentro de su actividad laboral tengan como fuente principal la producción la siembra y cultivo del tabaco, estarán afectos bajo esta misma directriz quienes lleven a cabo la realización de productos con base a este cultivo, quienes los distribuyan, los importadores y exportadores. En relación a este impuesto, el mismo posee una subclasificación, en los casos en que los cigarrillos sean fabricados a través de máquinas no industriales, el monto que se recaude a partir de estas actividades o hechos generadores, será destinado de manera directa para salud, el mismo posee respaldo legal a partir de lo

puntualizado en el Decreto número 61-77 del Congreso de la República de Guatemala.

Presupuesto General de la Nación

Previo abordar de manera integral el tema del Presupuesto General de la Nación, es preciso iniciar con una idea generalizada de lo que es un presupuesto, mismo que puede ser concebido como un conjunto de etapas que han sido llevadas a cabo con la finalidad de calcular, planificar y formular de manera anticipada todos aquellos gastos y los ingresos que se vayan a tener durante un determinado tiempo. Dentro de este cálculo al que se hace alusión, deben de aplicarse planificaciones ordinarias y extraordinarias que sobrevengan en la marcha del proyecto o de las actividades que se encuentren en planificación, para el efecto como base se deben de tomar en cuenta los ingresos que vayan a existir también para realizar una equiparación de los mismos.

Posterior a la exposición generalizada del término presupuesto en su concepción general, es preciso hacer mención de lo que se debe de entender por Presupuesto General de la Nación, el cual de acuerdo a lo preceptuado por Castillo (2010), es: “una herramienta utilizada por las distintas entidades estatales a través de la cual calculan, planifican y formulan todos los ingresos que tendrán para tener así la base de los gastos que efectuarán en el desempeño de sus labores” (p.88). Dentro del

territorio nacional, todas las instituciones poseen funciones plenamente identificadas, por lo que, para su cumplimiento deben de auxiliarse de recursos económicos suficientes y así poder actuar con la finalidad de atender las peticiones y necesidades de la población en general.

El presupuesto general que es utilizado por el Estado de Guatemala, posee sustento legal a partir de lo establecido en el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), en el que se establecerá: “la estimación de todos los ingresos a obtener y los gastos por realizar”. Dentro del procedimiento para el cálculo y formulación del mismo, es necesario que las distintas entidades, los organismos descentralizados y autónomos que estén constituidos de conformidad con la ley, de forma anual envíen al Organismo Legislativo y al Ejecutivo la planificación económica que poseen para el alcance de sus objetivos, al ser adjudicado el presupuesto solicitado, estos se encontrarán afectos a toda labor de fiscalización que el Estado lleve a cabo, con el fin de asegurarse de que los recursos están siendo utilizados para lo que fueron peticionados.

De conformidad con lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala (1985):

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su ejecución analítica son documentos públicos, accesibles a cualquier ciudadano que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas dispondrá que copias de los mismos obren en la Biblioteca Nacional, en el Archivo General de Centro América y en las Bibliotecas de las

Universidades del país. En igual forma deberán proceder los otros organismos del Estado y las entidades descentralizadas y autónomas que manejen presupuesto propio. Incurrirá en responsabilidad penal el funcionario público que de cualquier manera impida o dificulte la consulta (artículo 237).

De conformidad con la cita legal realizada, el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, puede ser consulta por todas aquellas personas que se encuentren interesadas en obtener información acerca del mismo, la distribución, planificación y los actos que han sido planificados a través de este. De igual forma, cuando este presupuesto al que se hace referencia se encuentre designado y puesto en marcha podrá ser consultado por la ciudadanía, en búsqueda de estas acciones, constituir un medio de control del gasto público, a través del cual se pueda estar en constante seguimiento a los funcionarios y empleados del sector público que lo emplean, de acuerdo a lo acordado.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, aunado a lo preceptuado por la Constitución Política de la República de Guatemala, también se poseen directrices específicas, tal es el caso de la Ley Orgánica del Presupuesto, (1997) del Congreso de la República, en la que se concibe al presupuesto público como una planificación realizada por los organismos y entidades del Estado, para buscar las rutas necesarias para una planificación que sea diseñada para el alcance de los objetivos que coadyuvan al desarrollo económico y de la sociedad, asignando recursos suficientes para que se puedan poner en marcha los proyectos y programas capaces de lograr cumplir con las necesidades y peticiones de la población.

Los pasos para la formulación del Presupuesto General de la Nación, parte de su diseño cuya fase es conocida como planificación, de manera posterior se da paso a la formulación, en donde tendrán a bien participar todas y cada una de las entidades estatales, realizando un presupuesto de manera individual para poder proponerlo frente al Ministerio de Finanzas Públicas, para el efecto existe como fecha límite el dos de septiembre de cada año, el cual formará parte de la planificación general que se realizará. De manera posterior al encontrarse formulado el mismo, será remitido en forma de proyecto a la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda del Congreso de la República de Guatemala, en donde será analizado y discutido, para que al haberse agotado este procedimiento pueda dictaminarse de manera favorable o desfavorable.

Cuando el presupuesto haya sido agotado como tema de discusión o modificación, el mismo será asignado a cada una de las entidades que percibe fondos públicos, para que sean utilizados de manera óptima y de conformidad con lo preceptuado en el proyecto, las personas encargadas de cada una de las entidades en mención son responsable del mismo y de la efectiva ejecución de los programas y proyectos que se han tomado en consideración, pudiendo los integrantes del Organismos Legislativo realizar actividades de control y fiscalización, buscando a partir de estas acciones realizar un uso transparente de los recursos, igual competencia posee en este sentido la Contraloría General de Cuentas.

Procesos administrativos en materia tributaria

Dentro de los procesos administrativos en materia tributaria es importante indicar que se les denomina así aquellos que son llevados a cabo por la Administración Tributaria, sin la intervención de los órganos jurisdiccionales. En virtud de lo expresado con anterioridad, los procesos administrativos en materia tributaria son definidos como una serie de pasos concatenados a partir de los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, realiza labores de inspección rutinaria, con la finalidad de verificar de manera fehaciente que los contribuyentes estén cumplan a cabalidad los preceptos relacionados con lo establecido en el ordenamiento jurídico vigente en materia tributaria.

Estos procesos administrativos en materia tributaria a los que se hace mención, se encuentran debidamente estipulados en el Código Tributario (1991), los cuales se realizan con la finalidad de determinar que los contribuyentes cumplan de manera efectiva con la obligación tributaria, esto quiere decir que estén realizado los pagos correspondientes y que estos pagos estén siendo determinados sobre una base impositiva real. Estos procedimientos pueden iniciarse a petición de parte o de oficio, por lo que la Administración Tributaria tiene las facultades suficientes para solicitar a cualquier persona individual o jurídica que declare sus impuestos de la forma como corresponde y solicitar para el efecto la

información pertinente para el establecimiento de la base impositiva, para cada caso en particular.

En los casos en que estas verificaciones realizadas no coincidan o no se hayan efectuado, exigirá que se realicen los pagos correspondientes en concepto de impuestos dejados de pagar, multas, intereses y todos aquellos recargos a los que se hagan acreedores por el acto realizado. En este mismo sentido, la Administración Tributaria, también posee la facultad de tener acceso a los documentos en donde conste la información relacionada con la base impositiva, verificando que esta coincida entre lo documentado y lo declarado como obligación tributaria. Así mismo, las autoridades de la materia podrán realizar distintos métodos para la comprobación del pago de impuesto por todas aquellas personas que se dediquen a la compra y venta de bienes y servicios, lo cual debe de quedar documentado.

Posterior a la obtención de la información a la que se hace alusión en párrafos anteriores, la administración tributaria realiza el análisis de la misma y en los casos en que proceda se realizarán los reparos y ajustes necesarios. Al momento de la formación de los mismos, debe de ser notificado el contribuyente, en respeto a su derecho de defensa, para que pueda presentar todos aquellos medios de prueba y descargo a su favor. Las autoridades de la Administración Tributaria podrán decretar la práctica de medidas para mejor resolver, con la finalidad de que sean

aclarados ciertos puntos importantes dentro del proceso y que la resolución a la que se llegue sea apegada a derecho en su totalidad.

Dentro de un plazo de treinta días hábiles, la administración tributaria deberá de dictar después del desarrollo de cada una de las etapas del proceso administrativo en materia tributaria, emitir una resolución sobre el asunto que se encuentre en conocimiento, esta resolución a la que se hace referencia al momento de ser publicada o informada a cada una de las partes es factible de ser impugnada a través de los distintos recursos que el ordenamiento jurídico guatemalteco establece. Dentro de la resolución que pone fin al proceso administrativo, se lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria, por lo que al mismo tiempo se hará obligatorio el pago del impuesto, multa o intereses.

Sanciones administrativas

Las sanciones, son concebidas como las consecuencias previamente establecidas en una norma para quien contravenga lo estipulado en el ordenamiento jurídico. En este sentido, las sanciones administrativas en materia tributaria, son las consecuencias estipuladas a las que se atienen los contribuyentes que no cumplen con los preceptos legales relacionados con el tema de la obligación tributaria tanto en su expresión formal como sustantiva. Son responsables de las sanciones en este sentido los contribuyentes y responsables, los cuales deberán de responder por estas

e incluso por las causas penales que se formarán a partir de los hallazgos localizados.

El artículo 86 del Código Tributario (1991), establece que dentro de las sanciones que pueden imponerse: “se encuentran aquellas cuya sanción es representada a través del cierre temporal, siendo parte de estas el llevar a cabo actividades económicas dentro del ámbito profesional, industrial o agropecuario”; sin que, para el efecto comercio que se opere se encuentre debidamente constituido, formalizado e inscrito ante la administración tributaria. Otra de las infracciones tipificadas es la omisión en la entrega de documentos tributarios en que se acrediten los bienes vendidos o los servicios prestados y la constancia de que los mismos han sido afectos al pago de los impuestos respectivos.

Es parte de igual manera de las infracciones cuya sanción administrativa es el cierre temporal, el que se emitan facturas, recibos, notas de crédito o débito, entre otros que no se encuentren autorizadas de manera previa por la Superintendencia de Administración Tributaria. La utilización de máquinas de que tienden a registrar las ventas de un determinado comercio o las cajas registradoras que son puestas en uso, así como, la instalación de sistemas que no se encuentren autorizados por la autoridad de la materia también constituyen una infracción a la norma jurídica tributaria, en virtud de que se emiten facturas, recibos u otros sin que estos sean válidos o legítimos.

Esta sanción de cierre temporal de establecimientos de comercio es regulada en el artículo 86 del Código Tributario (1991), en el que se establece que su duración podrá oscilar: “entre los diez y veinte días continuos”. En este sentido se establece de igual manera que en los casos en que el contribuyente se oponga al procedimiento de sanción administrativa aplicada o busque esconder los sellos o dispositivos de seguridad que se han puestos para el efecto, el tiempo se duplicará de manera automática. El procedimiento para el efecto es que, al haber constatado la autoridad, una de las infracciones mencionadas en párrafos anteriores, se llevará a cabo el fraccionamiento de un acta en la que conste dicha situación.

En este sentido, en el acta fraccionada se solicitará a la autoridad jurisdiccional competente que sea a través de este que se imponga la sanción administrativa de cierre temporal del comercio. Sin embargo, el ordenamiento jurídico guatemalteco prevé en procuración del derecho de defensa, que el afectado en un término de 48 hora pueda presentarse con la finalidad de escuchar lo expuesto por la administración tributaria y al mismo tiempo a que tenga la posibilidad de exteriorizar su postura y los medios de prueba con los que cuente, mismos que serán evaluados por el juez en mención, quien al finalizar la audiencia deberá de resolver sobre la sanción de cierre temporal, cuando así proceda.

Una vez decretado el cierre temporal por parte del juez competente para el asunto, se llevará a cabo el acto material, en donde este acompañado de un representante de la administración tributaria llevará a cabo el cierre resuelto, en el cual se coloca para el efecto, los sellos alusivos a la sanción impuesta. En los casos en que el inmueble donde se encuentra el comercio que ha sido cerrado de manera temporal también es el lugar en el que habitan, quienes viven allí de manera exclusiva, podrán entrar y salir; sin que para el efecto se puedan llevar actividades de comercio. Este cierre alusivo, podrá ser reemplazado a través de un pago que debe de realizar el contribuyente infractor, el cual será equivalente al 10 % de los ingresos que tenga durante el periodo de tiempo en que fue sancionado.

Procesos jurisdiccionales en materia tributaria

Posterior a la exposición de los procedimientos administrativos que son aplicados en materia tributaria en el ordenamiento jurídico guatemalteco, es preciso indicar lo relativo a los procesos jurisdiccionales que se desarrollan en la materia. Al hacer alusión a la jurisdiccionalidad, debe de entenderse que, son procesos llevados a cabo ante organismos pertenecientes al Organismo Judicial. En este caso son competentes en este sentido las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en materia tributaria, las que tendrán como finalidad conocer, tramitar y resolver las controversias que sean generadas por parte de los contribuyentes y la Superintendencia de Administración Tributaria.

Sanciones penales

Una sanción penal, es concebida como la consecuencia previamente establecida en la ley, de la que será meritoria toda persona que de acuerdo a la resolución otorgada por un órgano jurisdiccional competente y preestablecido sea responsable. Estas sanciones en esta materia son denominadas como penas y están aparejadas a cada uno de los tipos penales que la ley establece. El artículo 358 A del Código Penal (1973), establece que la defraudación tributaria, es el delito: “cometido por toda persona que busca engañar a la administración tributaria al momento del cumplimiento de la obligación de esta naturaleza, asignándosele por ende una pena de uno a seis años de privación de libertad”.

Aunada a la pena de privación de libertad, el ordenamiento jurídico guatemalteco en materia penal, prevé para quienes incurran en el delito de defraudación tributaria una multa que equivale a la cantidad establecida en consideración a la base impositiva real. Así mismo, expresa el 358 B del Código Penal (1973), que: “cuando estas acciones típicas, antijurídicas, punibles y culpables en contra de la recaudación fiscal sean cometidas por personas extranjeras, además de las penas ya mencionadas se les expulsará del territorio nacional”. En virtud de considerárseles como una amenaza, en el sentido de que sigan desarrollando este tipo de conductas.

En cuanto a la sanción penal que el ordenamiento jurídico guatemalteco prevé para el responsable del delito de apropiación indebida de tributos, la misma se compone de una pena de privación de libertad comprendida por un plazo de uno a cuatro años, una multa que equivale al momento del tributo y de igual manera si los orígenes de las personas que lo cometen no son guatemaltecos, se procederá de inmediato a su expulsión del territorio nacional, ello en virtud de que operando como agentes de percepción o retención de impuestos, no entreguen a la administración tributaria en el plazo establecido en la ley, el total de lo retenido o percibido en concepto de tributos, buscando a partir de ello un beneficio personal, a favor de la empresa o incluso de un tercero.

Por último, la legislación guatemalteca prevé una sanción penal de uno a tres años de privación de libertad y una multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos del contribuyente del periodo de que se trate, para quien lleve a cabo actos que tiendan a resistir que las personas designadas por la Superintendencia de Administración Tributaria realicen actividades tendientes a la fiscalización y determinación de la obligación tributaria, cuando la misma ya ha sido autorizada y ordenada por un juez competente, negándose para el efecto a entregar información contenida en libros o cualquier otro soporte en el que se exterioricen los datos que forman parte de la base impositiva a partir de la cual se lleva o se llevó a cabo un cálculo de pago de tributo.

Consecuencias jurídicas para el contribuyente y para la administración tributaria

En cuanto a las consecuencias jurídicas para el contribuyente, tal como se ha expuesto en párrafos anteriores, las mismas tienen relación con sanciones administrativas y de tipo penal que el ordenamiento jurídico guatemalteco prevé para aquella persona que no declare de manera verídica sus impuestos ante la Superintendencia de Administración Tributaria. En cuanto a las consecuencias que conlleva para la administración tributaria, la implementación del sistema de facturación electrónica, sin que sea un método de acceso universal, se encuentran una decreciente recaudación tributaria, por parte de aquellos que tienen una serie de impedimentos para poder tener acceso y utilizar de manera óptima el sistema digitalizado implementado.

Propuesta para la implementación del Sistema de Facturación Electrónica

En la actualidad, el Sistema de Facturación Electrónica se encuentra vigente y con ello todas aquellas personas individuales y jurídicas que conlleven una actividad de índole económica, deben por disposición del ordenamiento jurídico guatemalteco emitir facturas bajo esta modalidad, quedando sin efecto los documentos tradicionales que eran impresos en papel y en la mayoría de casos llenados de manera manual. La instauración de este sistema al que se hace referencia, conlleva a una serie

de cambios y adaptaciones, que de acuerdo a la investigación que se viene desarrollando conllevan a una serie de oportunidades y de beneficios para casi toda la población, puesto que las facturas pueden hacerse en el momento, desde un dispositivo móvil, si existe una equivocación en los datos puede modificarse en el momento, la transmisión es inmediata y hay un ahorro en papel.

Sin embargo, es preciso resaltar que a pesar de los beneficios a los que se hace alusión en el párrafo anterior, Guatemala es un país donde las condiciones sociales, económicas, educativas y sobre todo tecnológicas no son las mismas en cada una de las regiones en las que se divide la república. La aseveración expresada puede partir desde el acceso a la energía eléctrica, en virtud de que existen lugares donde la misma aún no ha sido expandida al cien por ciento de la población, para respaldar la información referida, la Política de Electrificación Social (2021), establece que “hay más de un quince por ciento de la población que no tiene acceso a la energía eléctrica”. (p.22). En base a la información obtenida del documento en mención también es preciso hacer mención de que es Alta Verapaz, el departamento de la República que tiene el índice más alto en cuanto a la falta de acceso a este servicio, oscila por el cincuenta por ciento de la población.

Partiendo de este dato, es preciso connotar que, para parte de la población de guatemalteca, el precepto de que sea el sistema de facturación electrónica, el único medio para la facturación por compra y venta de bienes y servicios, representa una barrera difícil de superar para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no siendo esta falta de cumplimiento una desatención de parte del contribuyente sino más bien una acción que no puede ejecutarse. Aunado a lo anterior es preciso resaltar de igual manera la falta de acceso a conexión a internet en ciertas zonas del país donde la señal es escasa o simplemente no existe. De acuerdo con Fernández (2022): “solo el cincuenta por ciento de la población guatemalteca tiene acceso al internet” (p.4). El dato plasmado con anterioridad, deja en clara evidencia la falta de acceso a recursos tecnológicos por parte de la población guatemalteca, lo cual hace complicado que todas las personas individuales o jurídicas que presente un servicio o comercialicen productos puedan cumplir con sus obligaciones tributarias.

Por último, pero no menos importante es el aspecto a la escolaridad de la población guatemalteca, en donde se debe de hacer externo el tema de un mal social como lo es el analfabetismo, que conlleva a un bajo conocimiento y manejo de tecnologías de la información y la comunicación, edificándose así otra de las grandes barreras para la utilización universal del sistema de facturación electrónica, puesto que al no tener acceso estas persona a estos medios implementados por el

gobierno de Guatemala, dejan de declarar sus impuestos a la administración tributaria, por lo que incurrirá de manera culposa en delitos y faltas de esta materia, aun cuando sea por la falta de instrucción o por no tener los medios de acceso al sistema.

Con base a lo analizado por el sustentante de la investigación y con respaldo en los datos relacionados con el acceso a la energía eléctrica y el internet; así como, los altos niveles de analfabetismo consideran que, en un país como Guatemala, se deben dar en primer lugar las condiciones para que sea viable la utilización universal de un sistema de facturación electrónica, previo a que el mismo pueda considerarse como un método para un mejor cumplimiento y control de la obligación tributaria. Por lo que, debe ser preciso que exista un sistema mixto en cuanto a la facturación, el cual debe de ser impuesto en base a las condiciones de cada una de las regiones del país, buscando así que todos y cada uno de los contribuyentes contribuyan de manera efectiva.

Conclusiones

En relación con el objetivo general que se refiere a establecer las consecuencias jurídicas que pudieran llegar a producirse derivadas de la posible comisión del ilícito de evasión fiscal a consecuencia de la falta de acceso a recursos tecnológicos para el uso del Sistema de Facturación Electrónica en Guatemala, se concluye que las mismas se producirán con base a que en el momento en que las autoridades tributarias tomaron la decisión de que este sistema fuera absoluto en el territorio nacional, no se han tomado en cuenta factores tales como los niveles de educación de la población, la falta de instrucción tecnológica de las personas, barreras que aún existen en relación al acceso a dispositivos digitales, la falta de energía eléctrica o de señal de internet que aún es constante en varios puntos del territorio nacional, lo cual conlleva a que contribuyentes de varias zonas del país no facturen a consecuencia de ello, hace que la recaudación fiscal sea deficiente y se produzcan consecuencias tales como un bajo presupuesto para la nación.

El primer objetivo específico que consiste en, analizar el proceso de implementación y desarrollo del sistema de facturación electrónica en Guatemala, al realizar el presente trabajo de investigación, se arribó a la conclusión de que el mismo, es parte de los cambios tecnológicos que deben de haber en la administración pública en general, por lo que la autoridad tributaria en este sentido implementa un mecanismo que le

permite tener un conocimiento directo de todo aquello que una persona factura y que por ende se produce el hecho generador de tributos, situación que representa un ingreso a favor del Estado, el cual no podrá ocultarse ni modificarse sin que para el efecto la administración tributaria pueda notarlo.

Con relación al segundo objetivo específico que consiste en evaluar lo relativo a la concurrencia de hechos tipificados en el ilícito de evasión fiscal en Guatemala, se concluye que el mismo, es recurrente en virtud de la poca cultura tributaria que posee la sociedad, que idea la realización de distintas maniobras para no declarar el total de ingresos que posee a la administración tributaria con la finalidad de no cumplir con la obligación tributaria de manera total o parcial. Esta recurrencia a la que se hace alusión ha sido una de las directrices principales a partir de las cuales la autoridad en la materia ha procurado por la instauración de mecanismos de mayor control y fiscalización, para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de aporte al presupuesto nacional, siendo parte de las soluciones planteadas, la implementación del sistema de facturación electrónica, que en la actualidad se encuentra vigente en Guatemala.

Referencias

- Cardona, U. (2018). *La tecnología en el ambito fiscal*. Montique S.A.
- Carrera, F. (2014). *Manual de Derecho Financiero*. Editorial Tecnos S.A.
- Castellanos, R. (2018). *Medios técnicos de fiscalización* . Editorial Eudeba.
- Castillo, J. (2010). *Derecho administrativo* . Guatemala: Instituto Nacional de Administración Pública.
- Fernández, G. (2022). *La realdiad social guatemalteca*. Piedra Santa.
- Flores, A. (2019). *Aplicabilidad del Derecho Fiscal*. Palmar, S.A.
- González, E. (2013). *Apuntes de Derecho Penal Guatemalteco*. Impresos de Guatemala.
- Lanceros, P. (2020). *Evasión fiscal, problema de la sociedad* . Bartes, editorial S.A.
- Martínez, S. (2020). *Documentos mercantiles*. Lavrito S.A.

Menéndez, J. (2016). *Derecho Tributario, parte general*. Publicaciones Landaverde.

Ministerio de Energía y Minas (2021). *Política de Electrificación Social*.

Ramírez, L. (2019). *Derecho Tributario* . Ediciones Malvo S.A.

Rodríguez, P. (2019). *Documentos de crédito* . Ed. La Rosaleda S.A.

Rosales, M. (2011). *Defraudación Fiscal* . Del Valle S.A.

Sandoval, U. (2018). *Evasión fiscal, analisis jurídico*. Editorial Astrea.

Legislación nacional

Asamblea Nacional Constituyente (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*.

Congreso de la República de Guatemala (1991). *Código Tributario y sus reformas*. Decreto 6-91.

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

Congreso de la República de Guatemala (1998). *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Decreto 1-98.

Congreso de la República de Guatemala (2012). *Ley de Actualización Tributaria*. Decreto 10-2012.

Presidente de la República en Consejo de Ministros (2006) *Reglamento de la Ley del Valor Agregado*. Acuerdo Gubernativo 424-2006.

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (2007). *Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL)*. Acuerdo del Directorio Número 024.2007.

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (2011). *Régimen Optativo Factura Electrónica*. Acuerdo del Directorio Número 08.2011.

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (2018). *Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL)*. Acuerdo del Directorio Número 13-2018.