

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"LOS EFECTOS EN LA EMISIÓN DE FACTURAS ESPECIALES QUE RECAEN EN LOS  
CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN GUATEMALA"  
TESIS DE GRADO

**MELANY LORENA SIERRA CORDON**  
CARNET 11412-07

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, NOVIEMBRE DE 2014  
CAMPUS CENTRAL

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"LOS EFECTOS EN LA EMISIÓN DE FACTURAS ESPECIALES QUE RECAEN EN LOS  
CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN GUATEMALA"  
TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR  
**MELANY LORENA SIERRA CORDON**

PREVIO A CONFERÍRSELE  
LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, NOVIEMBRE DE 2014  
CAMPUS CENTRAL

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.  
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO  
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: DR. CARLOS RAFAEL CABARRÚS PELLECCER, S. J.  
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS  
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO  
VICEDECANO: MGTR. PABLO GERARDO HURTADO GARCÍA  
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN  
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS  
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA  
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

**NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**  
LICDA. JESSICA DINORA MÜLLER THEISSEN DE MOTTA

**TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**  
MGTR. LUIS FERNANDO CORDÓN MORALES

Guatemala, 28 de noviembre de 2013

M.A. Enrique Sánchez Usera.  
Director de Ejes Transversales  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.**  
**Universidad Rafael Landívar de Guatemala**  
Presente

Estimado Señor Director:

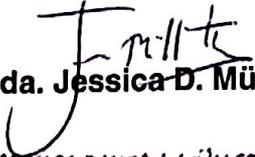
Me es grato saludarle e informarle que en cumplimiento con la designación de Asesora de Trabajo de Tesis preparado por la alumna MELANY LORENA SIERRA CORDÓN, carné 11412-07, titulado: **"LOS EFECTOS EN LA EMISIÓN DE FACTURAS ESPECIALES QUE RECAEN EN LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN GUATEMALA"**; procedí con el debido cuidado a la revisión del presente trabajo de investigación.

De la revisión, se constata que la alumna Sierra Cordón realizó una exhaustiva investigación doctrinaria y legal en materia tributaria del Derecho en Guatemala; tanto de sus antecedentes como de los temas objeto de investigación, que fueron el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y la factura especial. Así también, una investigación práctica por medio de entrevistas a expertos en materia tributaria.

En el proceso de revisión, se respetó el criterio de la estudiante, quien desarrolló un trabajo académico serio y se comprobó su compromiso con el mismo, ya que también atendió las sugerencias de la asesora suscrita. El resultado, es un trabajo de investigación que permite una lectura interesante e informativa; además, de presentar un aporte importante para el ámbito del Derecho Tributario guatemalteco.

Por lo expuesto, Señor Director, me permito manifestar que el trabajo de revisión ha terminado satisfactoriamente por la suscrita y que el trabajo final de tesis cumple con la normativa contenida en el Instructivo para Elaboración de Tesis de Graduación de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; por lo que está listo para la revisión de forma y fondo.

Atentamente,

  
Licda. Jessica D. Müller Theissen

JESSICA DINORA MÜLLER THEISSEN  
*Abogada y Notaria*



*Lic. Luis Fernando Córdón Morales*  
Abogado y Notario

Guatemala, 11 de febrero de 2014

Licenciado  
**Rolando Escobar Menaldo**  
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar  
Presente

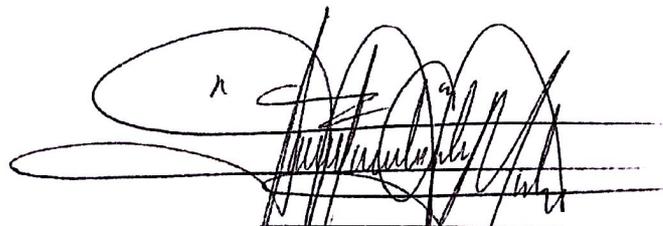
Estimado Licenciado:

Como REVISOR de la estudiante **Melany Lorena Sierra Córdón** sobre su trabajo de Tesis: “**Los efectos en la emisión de facturas especiales que recaen en los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado en el ámbito tributario en Guatemala**”, cumplo con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, la estudiante desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sugeridos por el suscrito. Dicha investigación le permitió a la estudiante enunciar ciertas conclusiones y efectuar ciertas recomendaciones importantes sobre la obligación de emitir facturas especiales en el ámbito tributario guatemalteco.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios de forma y fondo para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación.

Sin otro particular por el momento, me suscrito de usted, atentamente,



Licenciado  
*Luis Fernando Córdón Morales*  
Abogado y Notario

6ª. Calle 5-28, zona 9, edificio Torre Cristal, tercer nivel, oficina 308, Guatemala, C.A.  
Teléfonos 2339 1573 – 2339 1574



MIEMBRO DE



### Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante MELANY LORENA SIERRA CORDON, Carnet 11412-07 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07564-2014 de fecha 11 de febrero de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

**"LOS EFECTOS EN LA EMISIÓN DE FACTURAS ESPECIALES QUE RECAEN EN LOS  
CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN GUATEMALA"**

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 12 días del mes de noviembre del año 2014.

  
MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Universidad Rafael Landívar



## **DEDICATORIA**

**A DIOS** por guiar mi vida e invadir de fuerzas mi corazón y mi fe para tomarme de su mano y alcanzar cada una de mis metas.

**A LA VIRGEN MARÍA** por llenar de bendiciones cada día de mi vida e interceder por mí a través de cada oración.

**A MIS PADRES**, Lorena Cordón de Sierra y Luis Sierra, por ser los mejores padres que Dios pudo haber elegido para mí, por guiarme y llevarme de la mano durante toda la vida y por educarme en el camino de Dios. Gracias por su esfuerzo, su lucha, su amor y apoyo incondicional, sin ustedes este logro no sería realidad, LOS AMO.

**A MIS HERMANOS**, Andrea Sierra y Luis Diego Sierra, por su apoyo y sus ánimos a seguir adelante hasta alcanzar cada meta.

**A TODA MI FAMILIA**, primos, tíos y abuelitas por permitirme ser parte de la familia unida en la que crecí, por celebrar las alegrías de todos y cada uno de nosotros y apoyarnos incondicionalmente en cada problema.

**A MI NOVIO**, Julio Roberto Chicas Polanco, por tu paciencia y tu apoyo en todos los desvelos, por tu sonrisa y tus muestras de cariño ante mi desesperación y mal humor. Por sacrificar tiempo juntos a cambio de esta realización personal.

**A MIS AMIGOS**, por llenar los años de estudio de risas, celebraciones, aventuras y verdadera amistad.

**Responsabilidad: La autora es la única responsable de los contenidos y conclusiones de la presente tesis.**

## LISTADO DE ABREVIATURAS

<b>Código Tributario</b>	CT
<b>Constitución Política de la República de Guatemala</b>	CPRG
<b>Documento Personal de Identificación</b>	DPI
<b>Impuesto al Valor Agregado</b>	IVA
<b>Impuesto Sobre la Renta</b>	ISR
<b>Instituto Guatemalteco de Seguridad Social</b>	IGSS
<b>Registro Nacional de las Personas</b>	RENAP
<b>Superintendencia de Administración Tributaria</b>	SAT

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación se enfoca en el ámbito tributario del derecho. En él se analiza la figura jurídica de la factura especial desde su creación como tal en la legislación guatemalteca, su definición, regulación y funciones. El objetivo general del trabajo fue analizar la efectividad de la emisión de facturas especiales en el ámbito tributario de Guatemala.

La modalidad utilizada para desarrollar el presente trabajo fue el de monografía, ya que permite una investigación absolutamente doctrinaria y legal para dar un aporte jurídico del análisis del contenido.

El tipo de investigación empleado fue Jurídico-descriptivo porque está enfocado en analizar la normativa jurídica que regula la factura especial y su implicación en los contribuyentes afectos a los diferentes regímenes del Impuesto Sobre la Renta y a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

La pregunta general del trabajo fue resuelta mediante el estudio doctrinario y legal; no solo de la figura jurídica que se estudió, sino también del Impuestos Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado en el ámbito tributario en Guatemala.

## ÍNDICE

### **“Los efectos en la emisión de facturas especiales que recaen en los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado en el ámbito tributario en Guatemala”**

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1	5
<b>Derecho tributario en Guatemala</b>	6
1.1 Antecedentes históricos del Derecho Tributario	6
1.2 Definición de Derecho Tributario	6
1.3 Áreas del Derecho Tributario	8
1.4 Principios del Derecho Tributario	8
1.4.1 Objeto de la determinación de los principios del derecho	9
1.4.2 Principios constitucionales del Derecho Tributario	10
1.5 Fuentes de Derecho Tributario	13
1.6 Potestad tributaria	13
1.7 La obligación tributaria	15
1.7.1 Fuentes de la obligación tributaria	17
1.7.2 Elementos de la obligación tributaria	18
CAPÍTULO 2	20
<b>Los tributos y los impuestos</b>	20
2.1 Tributos	20
2.1.1 Definición de tributo	20
2.1.2 Características de los tributos	22
2.1.3 Clasificación de los tributos	23
2.2 Impuestos	25
2.2.1 Antecedentes históricos	25
2.2.2 Definición de impuesto	27
2.2.3 Clasificación de los impuestos	28

2.2.4 Elementos básicos de los impuestos	28
2.2.5 Características de los impuestos	29
<b>CAPÍTULO 3</b>	<b>31</b>
<b>El Impuesto Sobre la Renta</b>	<b>31</b>
3.1 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta	31
3.2 Definición del Impuesto Sobre la Renta	35
3.3 Objeto del Impuesto Sobre la Renta	35
3.4 Rentas	36
3.5 Rentas de actividades lucrativas	37
3.5.1 Hecho generador	37
3.5.2 Contribuyentes del impuesto	37
3.5.3 Regímenes para las rentas de actividades lucrativas	38
3.5.4 Elementos comunes a los regímenes para las rentas de actividades lucrativas	38
3.5.5 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas	42
3.5.6 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas	46
<b>CAPITULO 4</b>	<b>50</b>
<b>Impuesto al Valor Agregado</b>	<b>50</b>
4.1 Definición del Impuesto al Valor Agregado	50
4.2 Características del Impuesto al Valor Agregado	51
4.3 El hecho generador	52
4.4 El sujeto pasivo	53
4.5 Tarifa del Impuesto al Valor Agregado	54
4.6 Determinación y pago del Impuesto al Valor Agregado	56
<b>CAPÍTULO 5</b>	<b>59</b>
<b>La Factura Especial</b>	<b>59</b>
5.1 Definición de factura	59
5.2 Definición de factura especial	60
5.3 Relaciones entre la factura especial y la factura	61
5.4 Antecedentes legales de a factura especial	62

5.4.1 Previo a la creación de la factura especial	62
5.4.2 Fundamento legal de la factura especial	65
5.5 Características y contenido de la factura especial	68
5.6 La factura especial como documento	70
5.7 Contribuyentes obligados por ley a emitir facturas especiales	74
5.8 Obligaciones formales y materiales de quienes facturan por cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios.	75
5.9 Factura especial por cuenta de productor de productos agropecuarios y artesanales	76
5.10 Casos en los que no debe extenderse factura especial	79
5.11 Retenciones	80
5.12 Forma y modo para el pago de las retenciones practicadas, tanto del Impuesto Sobre la Renta como del Impuesto al Valor Agregado	81
5.13 Retención del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado	82
CAPITULO FINAL	84
<b>Presentación, discusión y análisis de resultados</b>	84
6.1 Presentación	84
6.2 Discusión	84
6.3 Análisis de Resultados	87
CONCLUSIONES	93
RECOMENDACIONES	95
REFERENCIAS	96
1. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	96
2. REFERENCIAS NORMATIVAS	97
3. REFERENCIAS ELECTRÓNICAS	98
4. OTRAS REFERENCIAS	99

**"No más impuestos, abajo los ricos, abajo la República, larga vida al Emperador".  
Napoleón Bonaparte**

## **INTRODUCCIÓN**

El presente trabajo de investigación titulado "Los efectos en la emisión de facturas especiales que recaen en los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado en el ámbito tributario en Guatemala", fue realizado con base en las directrices de investigación de la Universidad Rafael Landívar.

Como inicio al desarrollo de investigación se acudió a la doctrina para comprender principalmente la definición, los principios y los fundamentos legales del Derecho Tributario como materia competente que desarrolla la figura de la factura especial específicamente.

Se hace referencia a la carta magna y su relación con el ámbito del Derecho Tributario, resaltando que; como en toda área del derecho prevalece la Constitución como cuerpo legal supremo.

En la rama del Derecho a enfocar la presente investigación jurídica es indispensable acudir a dos principios que rigen el Derecho Tributario: Uno es la preeminencia a la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que el mismo cuerpo legal indica quién es la única autoridad competente para crear impuestos, arbitrios y contribuciones especiales. El otro es el principio de legalidad, mediante el cual se acude a las leyes nacionales que regulen tanto a la figura objeto de la presente investigación como a los impuestos con los que la misma se relaciona; así como los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo hayan sido creados y respalden las leyes analizadas.

Los impuestos, surgen de la necesidad del Estado de recaudar fondos para cubrir los gastos públicos del país. La facultad para exigir la contribución de la población para

recaudar impuestos es del Estado, es la Potestad Tributaria por medio de la cual se crea la obligación del pueblo de contribuir en la medida de su capacidad contributiva.

Se entra a conocer las generalidades de los tributos para llegar a conocer los tipos de impuestos que tanto la doctrina como la ley determinan. Es del estudio de los tributos de donde se introduce a la investigación de los impuestos. Al abarcar el tema de los impuestos puede adentrarse de manera detallada en dos, que son: El Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta. Esto se debe a que son los contribuyentes de estos impuestos, quienes se ven afectados por la emisión de las facturas especiales.

En Guatemala, tanto el Impuesto al Valor Agregado como el Impuesto Sobre la Renta cuentan con una ley que les brinda un respaldo jurídico para su aplicación y existencia. Ambas sufrieron reformas que comenzaron a surtir efectos en el año 2012, las cuales influenciaron en algunas modificaciones que sufrió la regulación de la factura especial; por lo cual se hizo necesario investigar la misma con la normativa jurídica positiva y vigente.

Actualmente, es el Decreto 10-2012 del Congreso de la República el que regula el Impuesto Sobre la Renta y en el caso del Impuesto al Valor Agregado es el Decreto 27-92 del Congreso de la República, reformado por los Decretos 60-94, 142-96, 39-99, 44-99, 44-2000, 80-2000, 32-2001, 48-2001, 62-2001, 66-2002, 88-2002, 88-2002, 16-2003, 32-2003, 20-2006, 4-2012 y 10-2012; todos del Congreso de la República.

Para hacer la relación de las facturas especiales y los impuestos afectos a ellas es necesario indagar en las Rentas de Actividades Lucrativas contenidas en el Título II del Libro I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los Regímenes de Actividades Lucrativas que se encuentran regulados en el Capítulo IV del mismo cuerpo legal. Este capítulo indica que los regímenes son: el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Siguiendo con el Impuesto al Valor Agregado, se hace un análisis general del contenido de dicho impuesto según la doctrina y su legislación, para luego analizar la regulación de la factura especial dentro del mismo cuerpo legal.

A fin de trazar el interés específico de la presente investigación se formuló la pregunta de investigación: ¿Cuáles son los efectos que recaen en los contribuyentes inscritos bajo los diferentes regímenes del Impuesto Sobre la Renta por la emisión de facturas especiales en el ámbito tributario de Guatemala?

El Objetivo general propuesto para desarrollar el trabajo fue analizar la efectividad de la emisión de facturas especiales en el ámbito tributario de Guatemala.

Como respaldo al cumplimiento del objetivo general propuesto se plantearon los siguientes objetivos específicos: a) Relacionar las figuras de potestad tributaria y obligación tributaria, haciendo referencia a la Constitución Política de la República de Guatemala; b) Analizar los regímenes que contempla el Impuesto Sobre la Renta; c) Indicar y describir quiénes son los contribuyentes admitidos legalmente para emitir facturas especiales; d) Desarrollar el contenido, regulación y antecedentes legales de la creación de las facturas especiales; y e) Evaluar la aplicación actual de las facturas especiales.

Para alcanzar los objetivos planteados es importante definir conceptos generales esenciales para llevar a cabo la investigación y comprender el contenido del análisis y comparar constantemente lo regulado en materia de la factura especial en la legislación guatemalteca.

El alcance de la presente investigación se limita a desarrollar el tema general de la factura especial y su afectación directa a los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado. El enfoque será específicamente en materia de Derecho Tributario dentro del contexto espacial de la República de Guatemala; el contexto temporal es la legislación vigente en materia tributaria. Debido al carácter

dinámico del Derecho Tributario, el contexto temporal resalta en la última reforma tributaria.

Al momento de llevar a cabo este trabajo se encontró como limitación que la factura especial es una figura jurídica exclusiva en Guatemala y de aplicación en materia tributaria exclusivamente. Debido a esto aún no existe doctrina de la misma; por lo que el fundamento tangible existente son los artículos que tanto la Ley del Impuesto Sobre la Renta como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contienen.

El aporte para la población y contribuyentes es presentar un análisis actual de la emisión de facturas especiales por parte de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y su importancia en el Impuesto al Valor Agregado, todo ello relacionado esencialmente con la actualización de la norma jurídica en materia tributaria.

Las unidades de análisis de la investigación fueron : La Constitución Política de la República de Guatemala; el Código Tributario; la Ley del Impuesto Sobre la Renta; la Ley del Impuesto al Valor Agregado; el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta; el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado; los Documentos inéditos extendidos por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

El instrumento utilizado para complementar en análisis y la indagación en el tema fueron entrevistas a Contadores Públicos y Auditores y a Abogados y Notarios expertos en la materia.

Con el presente trabajo de investigación se resuelve la pregunta principal planteada, al determinar que los efectos derivados de la emisión de facturas especiales va a depender del interés de los contribuyentes autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria a emitir dichos documentos fiscales en el Régimen de Actividades Lucrativas al que estén afectos los contribuyentes.

## CAPÍTULO 1

### Derecho Tributario en Guatemala

El derecho tributario como esencia, no solo de la materia tributaria, sino del derecho guatemalteco en general, se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala; base legal que da origen a la existencia de códigos y leyes orgánicas. Uno de ellos es el Código Tributario, como cuerpo legal encargado de contener la normativa legal vigente que controla la materia tributaria en Guatemala. Se entiende que toda ley vigente con incompatibilidad constitucional deberá ser declarada inconstitucional, ya que es inaceptable la contradicción entre la normativa jurídica orgánica y la misma constitución.

La **Constitución Política de la República de Guatemala** en su artículo 239 indica: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”*<sup>1</sup>

Según lo establecido en este artículo, se entiende que hace referencia al principio de legalidad, también conocido como *“nullumtributum sine lege”* el cual **Pedro Flores Polo** define como: *“un aforismo latino que constituye el principio rector de la ciencia jurídico –*

---

<sup>1</sup> Asamblea Nacional Constituyente de 3 de junio de 1985. Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 239.

*tributaria contemporánea y configura el principio de legalidad. Concretamente significa: no hay tributo sin ley, enfocado en materia tributaria.”<sup>2</sup>*

Este principio es propio del Derecho Tributario, el cual desarrolla la doctrina de la materia indicando que como antecedente indispensable de la existencia de un tributo es necesaria su regulación en una ley positiva y vigente, y ningún otro ente ajeno a la ley puede crear un tributo.

### **1.1 Antecedentes históricos del Derecho Tributario**

Los orígenes de la existencia del Derecho Tributario como una rama de la ciencia del derecho calificada como independiente los expone de manera clara y concisa **Silvia Lizette Kuri de Mendoza**<sup>3</sup> al señalar que: “*desde mediados del siglo XIX, todos los autores que investigan el Derecho Administrativo se encargan de todos los ingresos que afluyen el Tesoro de manera indistinta, lo que permite concebir el fenómeno financiero con una perspectiva unitaria, entendiéndose que el Derecho Administrativo se encarga de una única materia conjunta, concibiendo el Derecho Financiero como parte del Derecho Administrativo y no como una materia autónoma. Es en Italia donde deja de adoptarse esta postura unitaria por la percepción de la teoría alemana, produciéndose un aislamiento científico o particularismo, del cual se desprende el Derecho Tributario como una materia autónoma encargada específicamente de la materia de tributos.*”

### **1.2 Definición de Derecho Tributario**

El derecho surge de la necesaria relación humana en la sociedad. El ser humano como característica natural es un ser pensante que habla, crea, innova, se desarrolla y se relaciona. Es de ahí que surge el carácter indispensable de crear una regulación

---

<sup>2</sup> Flores Polo, Pedro, *Tributaria '97*, Perú, Marsol Perú Editores, S.A. 1997, Pág. 27.

<sup>3</sup> Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Manual de Derecho Financiero*, El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, 1993, Pág. 44.

comportamiento y el actuar humano en sociedad y toda actividad que se desarrolle de su existencia.

El derecho y cada una de sus ramas pretenden una convivencia justa, pacífica y procura el bienestar común de las personas dentro de una sociedad determinada.

El estudio del derecho, para su mejor análisis, comprensión y regulación se divide en diversas ramas, las cuales son de ayuda para su estudio y aplicación, tales como el Derecho Constitucional, Civil, Penal, Laboral, Mercantil, y entre otros más, se encuentra el Derecho Tributario, que se desarrollará en el presente trabajo; específicamente en lo que respecta a la figura jurídica de la factura especial.

Según expone **Flores Palomo**: “*El Derecho Tributario es la ciencia jurídica del tributo.*”<sup>4</sup> De dicha definición debe entenderse que lo que pretende esta rama del derecho es regular y estudiar los diferentes tributos y las obligaciones tributarias que surgen de la recaudación de los mismos.

Por su parte, la profesional del derecho **Kuri de Mendoza**, brinda la siguiente definición de Derecho Tributario de manera sintetizada diciendo que: “*El derecho tributario es el conjunto de normas que disciplinan o regulan los tributos*”.<sup>5</sup> Esto se refiere a que toda actividad relacionada con recaudar tributos, la obligación tributaria, los sujetos de la obligación tributaria, la imposición tributaria y todo lo que conlleve los tributos de un país debe encontrarse expresamente regulado en la norma jurídica.

Según lo indicado por **Juan Martín Queralt y otros** se concluye que: “*El derecho tributario es la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos.*”<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Flores Palomo, Pedro. *Op. Cit.*, Pág. 19

<sup>5</sup> Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Op. Cit.*, Pág. 259.

<sup>6</sup> Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José M. y Casado Ollero, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Vigésima Segunda Edición, España, Editorial Tecnos, 2011, Pág. 38.

El **Código Tributario** es la norma jurídica que regula de manera general el Derecho Tributario. Este cuerpo legal reza en su artículo 1: *“Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicará supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.”*<sup>7</sup>

### **1.3 Áreas del Derecho Tributario**

Según **Kuri de Mendoza**,<sup>8</sup>el derecho tributario para su mejor análisis, estudio, aplicación y comprensión se divide en derecho tributario formal y derecho tributario material:

#### **i. Derecho Tributario Formal**

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la Administración Pública y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.

#### **ii. Derecho Tributario Material**

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria.

De la integración de las áreas a que se hizo referencia en los párrafos anteriores debe entenderse que es aquel conjunto de normas jurídicas que regula los tributos, su cumplimiento y procedimientos administrativos dentro de un territorio determinado con el fin de recaudar tributos para el Estado.

### **1.4 Principios del Derecho Tributario**

---

<sup>7</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, Código Tributario. Artículo 2.

<sup>8</sup>Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Op. Cit.* Pág. 35

Se encuentra regulado en el artículo 152 de la **Constitución Política de la República de Guatemala** así: “...*el poder proviene del pueblo porque en el caso específico del poder tributario como cualquier otro poder se encuentra regido por determinados límites para su correcta ejecución...*”<sup>9</sup> De aquí resulta claro que el poder del Estado proviene eminentemente del pueblo; por lo que es en este último en quien recae el poder y mediante sufragio lo delega al Estado.

La Constitución Política de la República de Guatemala es la encargada de determinar los límites del poder tributario, los cuales doctrinalmente se denominan principios de justicia tributaria.

Debe entenderse que un principio es toda base, origen o razón fundamental sobre la cual se procede discutiendo en cualquier materia. También es importante tener claro a lo que se refiere la justicia específicamente en los principios del ámbito tributario, según lo expuesto por **Gladys Monterroso**: “*la justicia es el valor máximo que persigue el Derecho en su aplicación, y la justicia tributaria es el valor más importante del Derecho Tributario, ya que se persiguen que se paguen y se cobren los tributos con justicia para que cada uno de los ciudadanos deudores del mismo cumplan con sus obligaciones, sin por ello ver debilitado su patrimonio y sin que disminuyan sus recursos.*”<sup>10</sup> Este conjunto de reglas tiene un fundamento cultural y, en la mayoría de sociedades modernas, hasta formal.

A fin de entenderse los principios de justicia tributaria que se desarrollan más adelante, es necesario tener claro lo que es un principio y a lo que se refiere la justicia.

#### **1.4.1 Objeto de la determinación de los principios del derecho**

Una teoría para explicar la razón de determinar los principios del derecho es la doble funcionalidad, que según lo que indica Calvo Ortega, citado por **Kuri de Mendoza**: “*el derecho tiene dos funciones básicas, una función normativa y una función interpretativa.*”

---

<sup>9</sup> Asamblea Nacional Constituyente, 3 de junio de 1985, *Op. Cit.* Artículo 152

<sup>10</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, *Fundamentos Tributarios*, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2007, Pág. 33.

*La primera, como directriz respecto de la función normativa ordinaria y como integradora de “lagunas jurídicas;” la segunda como criterio de carácter interpretativo”.*<sup>11</sup>

Contrario a lo expuesto anteriormente el criterio de **Sainz de Bujanda**, citado por la misma autora, indica que los principios del derecho tienen una triple misión, consistentes en: *“la primera consiste en legitimar las normas escritas en la medida en que éstas se atienen a dichos principios; la segunda consiste en interpretar los textos escritos en busca de la justicia y por último; la tercera que es una función normativa subsidiaria en caso de insuficiencia de las normas escritas.”*<sup>12</sup>

## **1.4.2 Principios constitucionales del Derecho Tributario**

### **a. Principios materiales**

Capacidad contributiva: El objeto principal de la recaudación de impuestos es la financiación del gasto público de un Estado. Según lo expuesto por Bayona y Soler citado por **Kuri de Mendoza**, el principio de capacidad contributiva es: *“el principio constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir de los ciudadanos.”*<sup>13</sup> Esto se refiere a que para lograr obtener fondos para la subsistencia del Estado, uno de los medios es atribuirles a los ciudadanos la obligación de aportar en la medida de su capacidad y actividad económica un porcentaje determinado según la figura del ámbito tributario en que encuadre.

Debe entenderse que igualdad, básicamente se refiere a que todas las personas son iguales ante la ley y es un principio fundamental para todo ordenamiento jurídico.

En el ámbito tributario, según lo expuesto por **Martín Queralt y Lozano Serrano**: *“la igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma*

---

<sup>11</sup> Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Op. Cit.* Pág. 61 y 62.

<sup>12</sup>*Loc. Cit.*

<sup>13</sup>*Ibid.* Pág. 63.

*manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.*"<sup>14</sup>

En la misma línea del enfoque de la igualdad **José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé** manifiesta respecto al principio de igualdad que: "...los recursos tributarios se distinguen por ser detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad básica de lograr el bienestar general de la población. Para lograr dicho bienestar general es necesario que los tributos cumplan con los requisitos de imparcialidad, generalidad y uniformidad, inherentes a la igualdad..."<sup>15</sup> Es de ello que debe entenderse que en la aplicación de la norma jurídica tributaria y, específicamente en la recaudación de impuestos no puede haber sentido alguno de preferencia o distinción, ya que la norma debe ser aplicable por igual a todos.

Generalidad: Según el análisis presentado por **Fernando Sainz Bujanda**, el principio de generalidad consiste en: "*que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, lo cual no se refiere en su totalidad a que todos han de pagar tributos, sino que deben pagar tributos los que a la luz de los principios constitucionales y las leyes que los desarrollan, tenga necesaria capacidad contributiva.*"<sup>16</sup> Es importante la referencia que hace dicho autor al trato de igual entre iguales y a la necesaria existencia de la capacidad contributiva.

Progresividad: Este principio, como los anteriores tiene como fundamento la característica de la capacidad contributiva. Según Pérez Royo, citado por **Kuri de Mendoza**, el principio de progresividad: "*es aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la*

---

<sup>14</sup>Queralt, Juan Martín y Lozano Serrano, Carmelo, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1990, Pág. 166.

<sup>15</sup>Martín Guillermo, José María y Rodríguez Usé, F., *Derecho Tributario General*, Segunda Edición, Argentina, Ediciones Deplama Buenos Aires, 1995, Página 92.

<sup>16</sup> Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª. Edición Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991, Pág. 1

*contribución en proporción superior al incremento de riqueza, es decir que los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.”<sup>17</sup>*

Algunos autores critican este principio indicando que altera el principio de igualdad; sin embargo es necesario analizar, tanto los principios como la ley en sentido integral y no individual. Para ello debe analizarse tres puntos: primero la capacidad contributiva como base necesaria para adquirir la obligatoriedad de tributar; segundo la calidad de trato de igual a iguales y desigual a los desiguales, no es posible exigirle la actividad de tributación a una persona que no tiene capacidad contributiva y por último pretender aplicar la ley y los principios en la búsqueda esencial del bienestar común.

## **b) Principio formal**

Legalidad: Siendo éste el único principio formal como el requisito fundamental para la existencia de tributos y el Derecho Tributario en general. Se dice que tiene un carácter “*sine qua non*”, que es un vocablo proveniente del latín originalmente utilizada como término legal para hacer referencia a “estar condicionada a”. Se refiere a que una acción o condición tiene carácter de necesario, esencial y quizá hasta obligatorio para que algo sea posible y funcione correctamente, en este caso, es obligatorio que exista una ley para la existencia del Derecho Tributario y tenga un carácter formal.

Según el análisis que proporciona **Kuri de Mendoza**: “...*el principio de legalidad encierra dos aspectos principales, por una parte el principio de reserva de ley establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas mediante una ley y por otra parte el principio de legalidad de la administración implica que toda actuación singular del poder está justificada por una ley pre-existente....*”<sup>18</sup>

El principio de legalidad es tanto una garantía individual como una institución al servicio del interés colectivo para asegurar la democracia en el aspecto de imposición y reparto de la carga pública.

---

<sup>17</sup> Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Op. Cit.*, Págs 61 y 62.

<sup>18</sup>*Ibid.*, Pág. 72.

## 1.5 Fuentes del Derecho Tributario

Para el estudio del derecho, las fuentes son importantes como fundamento u origen de las normas jurídicas. Las fuentes explican el surgimiento de las normas que integran determinada materia, por lo tanto, se dice que la fuente es todo acto o hecho creador de normas jurídicas.

El derecho fundamenta su existencia y su regulación en bases sólidas y consistentes que le den valor; el Derecho Tributario no es la excepción y es por ello que se identifican algunas fuentes generales y básicas que dan sustento a la existencia de esta rama del derecho.

Las fuentes del Derecho Tributario que contempla el **Código Tributario de Guatemala**<sup>19</sup>, son:

- i. “Las disposiciones constitucionales. Es decir que todo lo relacionado a la materia tributaria en Guatemala debe tener un respaldo de establecimiento expreso en la Constitución Política de la República de Guatemala.*
- ii. Las leyes, tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, debe respetarse el valor jerárquico de la normativa jurídica internacional.*
- iii. Los reglamentos que por acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”*

Es de aquí que está claro que el derecho tributario debe estar necesariamente plasmado en normativa jurídica establecida conforme a principios constitucionales del Estado y nunca en una línea contraria o distinta.

Es difícil que el derecho tributario pueda tener una línea internacional, ya que cada sistema tributario se ajusta a las necesidades de cada país; por lo que los lineamientos internacionales deberán ser generales y no específicos e imponentes.

## 1.6 Potestad Tributaria

---

<sup>19</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, *Op. Cit.* Artículo 2.

La Constitución Política de la República de Guatemala es considerada jerárquicamente como la ley suprema, por lo que es característica principal e indispensable de las leyes ser de carácter constitucional; es decir, establecer su contenido de normativa jurídica conforme a la constitución y conforme a derecho.

El derecho tributario surge esencialmente de la necesidad del Estado de recaudar tributos para cubrir los gastos públicos del país. Al ser latente se hace indispensable establecer en normativa jurídica el tema de tributación y sus diversos tributos, lo cual no debe extralimitar a la constitución. La imposición de diversos tributos, su origen y recaudación debe ser legal y constitucional, teniendo el principio de legalidad como uno de los mandatos del tema tributario, el cual fue desarrollado y explicado previamente dentro de la misma tesis de investigación.

Los impuestos son tributos que se originan de la Potestad Tributaria o el poder del Estado a exigirlos. **Flores Palomo**, explica que: *“la obligación tributaria es un tipo de obligación que no requiere una contraprestación para con el contribuyente debido a que el dinero recaudado pasa al tesorero público, entidad que es la encargada de repartir la riqueza en forma equitativa a las entidades correspondientes para, así, cubrir gran parte de los gastos públicos del país”*.<sup>20</sup>

Es por ello que debe entenderse que la obligación tributaria no es una opción para la sociedad sino una obligación establecida por el ente supremo del país, aporte por medio del cual se permite la sostenibilidad y desarrollo del país en gran parte.

El Estado, tanto en materia tributaria y recaudación de impuestos como en otras materias, nombra e instituye organismos con sus propios ministerios y entidades calificados para desempeñar las diversas actividades que surgen del estado para que con ello se logren los diversos objetivos. La potestad tributaria debe cumplir primordialmente con el principio de constitucionalidad por lo que se sujeta a los límites que la Constitución ha establecido.

---

<sup>20</sup>Flores Palomo, Pedro, *Op. Cit.*, Pág. 19

Al atribuirles la cualidad de constitucionales a las leyes, se refleja una normativa jurídica clara, aplicable e incuestionable por su coherencia constitucional y legal.

El estudioso Giannini, es citado por **Flores Polo**, expresando de manera precisa: “*que los impuestos no tienen más fundamento jurídico para justificar su existencia que la sujeción del particular (contribuyente) a la potestad tributaria del Estado.*”<sup>21</sup>

De ello se entiende que aunque la existencia de determinado tributo en general, hablando específicamente de la materia tributaria, no sea aceptada por una minoría o mayoría de la población, no es un argumento suficiente para calificarla como ilegal o inconstitucional. Esto porque para que exista es suficiente la potestad del Estado y su existencia en ley.

En conclusión puede adoptarse la definición que brinda **Martín Guillermo, José María y Rodríguez Usé** en la que aseveran que: “*el poder tributario es la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que solo puede manifestarse por medio de normas legales.*”<sup>22</sup> De ello es importante resaltar que se adopta el concepto de poder tributario en razón a la soberanía y potestad con que cuenta el Estado como imperio propio.

### **1.7 La obligación tributaria**

**Mario Pugliese**<sup>23</sup> explica brevemente que: “*el objeto principal de la obligación tributaria es la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado.*” Es clara la explicación de que la obligación tributaria pretende que el contribuyente cumpla con el deber que le impone la ley de entregar al Estado los porcentajes determinados a los tributos correspondientes según la figura de contribuyente en la que enmarque.

---

<sup>21</sup>Flores Palomo, Pedro, *Op. Cit.* Pág. 20

<sup>22</sup>Martín Guillermo, José María y Rodríguez Usé, F., *Op. Cit.*, Página 92.

<sup>23</sup>Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Argentina, Editorial Porrúa, S.A. 1976. Pág. 217.

Es distinto lo que anteriormente se define como objeto de la obligación tributaria a lo que es el objeto del tributo que consiste en el patrimonio, bienes materiales, jurídicos o títulos sobre los que recaer el impuesto.

Según expone **Flores Palomo**: *“la obligación tributaria es el vínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente es la ley y constituye el nexo entre el acreedor tributario (el Estado) y el deudor tributario, o sea el contribuyente o responsable. Es una obligación de naturaleza legal, y proviene de la ley de derecho público, porque el derecho tributario es derecho público, y exigible coactivamente.”*<sup>24</sup>

Para Humberto Delgadillo Gutiérrez, citado por **Marco Alveño**: *“la obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto deba cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.”*<sup>25</sup>

El **Código Tributario de Guatemala** brinda una definición de obligación tributaria, la cual dice: *“la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales... La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”*<sup>26</sup>

Para redactar una clara y precisa definición de la obligación tributaria, puede basarse en sus características fundamentales, obteniendo como resultado que, la obligación tributaria es una obligación de derecho público que tiene como sujeto activo al Estado, quien es el único titular originario de la soberanía financiera. Se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, quienes pueden ser deudores directos o indirectos, su objeto esencial es una prestación pecuniaria; su fuente jurídica es la ley y su causa ético-

---

<sup>24</sup> Flores Palomo, Pedro, *Op. Cit.* Pág. 27

<sup>25</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio, *Derecho Tributario Guatemalteco*, Guatemala, Ediciones EDP De Pereira, 2013. Pág. 106.

<sup>26</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, *Op. Cit.* Artículo 14

jurídica se basa en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad contributiva individual de los mismos, para que de esta manera puedan contribuir con los gastos públicos del país.

Según **Kuri de Mendoza**<sup>27</sup>, a la obligación tributaria se le atribuyen las siguientes características:

*i. “Es un vínculo jurídico que existe entre el sujeto pasivo y el ente público.*

*ii. Es una obligación ex – lege. Es decir que se trata de una obligación que tiene como fuente la ley, la que debe determinar los hechos que al realizarse, darán nacimiento a la obligación tributaria, careciendo de relevancia jurídica la voluntad de las partes.*

*iii. Es una obligación de Derecho Público, ya que se trata de un instrumento jurídico de satisfacción del tributo, recurso básico de la Hacienda, por lo que responde a un interés público de orden patrimonial, y su procedimiento se rige por normas de Derecho Público. Es de Derecho Público tanto por el interés jurídico tutelado, como por el régimen jurídico tutelado, como por el régimen jurídico que se le aplica”.*

iv. Según la doctrina, su objeto consiste en una prestación en dinero, especie o servicios apreciables en dinero, a favor del ente público. Los estudiosos del derecho **Martín Queralt y Lozano Serrano** indican que: “...el objeto de la obligación tributaria es una prestación patrimonial a un ente público, entendiendo que es una obligación de dar, específicamente una suma de dinero...”<sup>28</sup>; esto se debe a que no se admite que el contribuyente cumpla su obligación tributaria de dar, entregando otra cosa distinta al dinero.

### **1.7.1 Fuentes de la obligación tributaria**

**Pugliese**<sup>29</sup>, clasifica en tres fuentes básicas la obligación tributaria, las cuales son:

---

<sup>27</sup>Kuri Mendoza, Silvia Lizette. *Op. Cit.* Pág. 262 y 263.

<sup>28</sup>Queralt, Juan Martí y Lozano Serrano, Carmelo, *Op. Cit.*, Pág. 23.

<sup>29</sup> Pugliese, Mario, *Op. Cit.* Pág. 232, 233, 234 y 235.

- i. *“La ley formal: las leyes tienen un valor formal absoluto y hasta que estas sean modificadas, anuladas o abrogadas por el poder legislativo dejarán de ser aplicadas. La obligación tributaria tiene como fuente exclusiva la ley. Se dice que sin ley no hay tributo.*
- ii. *Decretos legislativos: los decretos-ley deben aprobarse por el Congreso de la República de Guatemala, teniendo carácter de normativa jurídica coercitiva.*
- iii. *Convenciones Internacionales: no constituyen una fuente de la obligación tributaria en sentido formal, debido a que su eficacia respecto de nacionales de los estados signatarios está subordinada a la expedición de una ley interna que las apruebe y ponga en vigor.”*

Las fuentes del derecho tributario deben entenderse de manera integral y no separada, ya que es de donde se origina todo lo relacionado a la materia tributaria. Es decir es la obligación tributaria la que da origen a la necesidad de una entidad recaudadora de tributos, a una normativa jurídica y a todo lo que la actividad de tributar implique. Teniendo en cuenta que existe normativa internacional de aspecto general en materia tributaria, la cual debe ser respetada para crearse la normativa jurídica nacional que también debe cumplir con el carácter de constitucional.

### **1.7.2 Elementos de la obligación tributaria:**

Al hacer referencia a los elementos se pretende justificar el origen y constitución de la existencia de una obligación tributaria para los denominados contribuyentes; la cual constituye una relación entre la persona con capacidad contributiva y el Estado. El estudioso del Derecho **Carlos María Folco**,<sup>30</sup> brinda dos elementos básicos para la existencia de la obligación tributaria, los cuales son:

- a. *“La existencia de una norma legal que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que cree una obligación tributaria a cargo de los particulares.*

---

<sup>30</sup>Folco, Carlos María, *Procedimiento Tributario*, Argentinaa, Rubinzal – Culzoni Editores, 2004. Pág. 259.

*b. La realización en la vida real de ese derecho jurídico contemplado por la ley.”*

## CAPÍTULO 2

### Los tributos y los impuestos

Para la perfecta comprensión de la aplicación e importancia de la factura especial en el ámbito tributario guatemalteco es indispensable identificar la diferencia entre tributo e impuesto, ya que la figura jurídica de factura especial tiene sus efectos en la declaración tanto de Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto Sobre la Renta lo cual será explicado posteriormente.

#### 2.1 Tributos

##### 2.1.1 Definición de tributo

Carlos Giuliani citado por **Erick Gustavo Santiago de León**<sup>31</sup> indica: *“tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”*

Los tributos consisten en prestaciones que generalmente son dinerarias, las cuales exige el Estado con el fin de recaudar recursos, ello con base en el ejercicio de su poder tributario. Se consideran tributos a los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Los tributos constituyen los ingresos más importantes del Estado. Según los estudios de **Sainz de Bujanda**, citado por Kuri de Mendoza: *“... los tributos no son otra cosa que el recurso o mecanismo jurídico de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos que la ley prevé...”*<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup>Santiago de León, Erick Gustavo, *Derecho Financiero*, Guatemala, SR Editores, 2007, Pág. 125.

<sup>32</sup>Kuri Mendoza, Silvia Lizette. *Op. Cit.* Pág. 238.

La denominación de tributo abarca la totalidad de pago con la que están obligados a cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria; es decir, los contribuyentes. La obligación de tributar, la cumplen los contribuyentes con base en la ley. Es la prestación pecuniaria o en dinero que el Estado exige, en el ejercicio de su poder, con el único claro objeto de recaudar recursos para el cumplimiento de sus fines.

**Pérez de Ayala, y González<sup>33</sup>**, conceptualizan el tributo en tres partes basándose en sus características principales estableciendo que:

*i. “Los tributos son prestaciones debidas, por mandato de la ley, a un ente público. Es decir, el deber de pagar el tributo es un deber surgido y prefijado por la ley.*

*ii. Encuentran su fundamento jurídico en el poder del imperio del Estado. Son ingresos de Derecho Público.*

*iii. Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas.”*

Con base en la peculiar forma de presentar el concepto de tributo por parte de los autores mencionados, puede tenerse una mejor comprensión de lo que el tributo involucra, brindando un concepto dividido en los aspectos más sobresalientes. Y de ello puede procederse al siguiente punto a exponer.

Es innumerable la cantidad de definiciones que estudiosos del derecho pueden aportar, unas más amplias que otras; sin embargo es importante tener presente que así como el principio de legalidad es una base fundamental para el Derecho Tributario, al momento de comprender las definiciones que de esta materia puedan resultar necesario analizar debe tenerse como referencia principal el Código Tributario.

Así como a través de la ley crean, modifican, suprimen tributos y se regulan los aspectos esenciales de los mismos; es innegable que la definición aplicable a los tributos es la que proporciona la ley.

---

<sup>33</sup>Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Segunda Edición, España, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, Pág. 187.

Según lo regulado en el artículo 9 del **Código Tributario**: “*los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.*”<sup>34</sup> Este es el concepto legalmente aceptado para su aplicación en Guatemala.

De lo anterior deriva que el tributo es una prestación pública, pecuniaria, de carácter coactivo, con vista en la contribución para satisfacer necesidades públicas, creado por normas jurídicas con rango de ley y respetando la capacidad contributiva del contribuyente.

### **2.1.2 Características de los tributos**

Del análisis de la definición y la aplicación de los tributos pueden identificarse determinadas características, como las siguientes que proporciona **Kuri de Mendoza**<sup>35</sup>:

*i. “Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario, aunque en ocasiones puedan consistir en la entrega de bienes de naturaleza no dineraria, pero susceptibles de valoración económica.*

*ii. Los tributos tienen carácter coactivo; es decir que son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente público de manera unilateral, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente.*

*iii. Los tributos existen en virtud de una ley; lo que se refiere a que deben ser impuestos por medio de una ley, no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de ella y para el servicio público.*

*iv. Los tributos tienen carácter contributivo, es decir que su destino es cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines. Los fines del Estado están recogidos básicamente en la Constitución Política de la República de Guatemala, como lo es la garantía para los habitantes de la república del goce a la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia.”*

---

<sup>34</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, *Op. Cit.* Artículo 9.

<sup>35</sup>Kuri Mendoza, Silvia Lizette. *Op. Cit.* Pág. 238.

### 2.1.3 Clasificación de los tributos

Una vez comprendida la definición de los tributos y destacar que es un ingreso coactivo de Derecho Público; se hace necesario identificar las descripciones de cada una de sus clasificaciones.

Para iniciar, debe identificarse la clasificación que la ley proporciona. El artículo 10 del **Código Tributario** clasifica los tributos en: “*impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras*”<sup>36</sup>. Esta es la base fundamental para entender lo que es comprendido en el ámbito tributario como tributo, al menos en la legislación guatemalteca. Sin embargo la doctrina presenta las clasificaciones con algunas variantes.

De manera doctrinal **Erick Santiago**<sup>37</sup> indica que: “los tributos se dividen en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.”

#### a. Impuesto

De manera directa se dice que: “*el impuesto es el tributo cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la Administración, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta*”;<sup>38</sup> esto es, el análisis que exponen **Pérez de Ayala y González**.

Luego de analizar una definición meramente doctrinal, puede procederse a la definición legal que proporciona el **Código Tributario** en su artículo 11, el cual indica que: “*impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente*.”<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, *Op. Cit.* Artículo 10.

<sup>37</sup> Santiago de León, Erick Gustavo, *Oc. Cit.* Pág. 126

<sup>38</sup>Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Op. Cit.*, Pág. 187.

<sup>39</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, *Op. Cit.* Artículo 11

Es la misma ley la que muestra una clara distinción entre tributo e impuesto, ya que doctrinalmente existe cierta confusión respecto de estos dos conceptos, atribuyéndoles la calidad de sinónimos. Sin embargo para la legislación guatemalteca el tributo es el género y el impuesto, la especie; siendo cada uno conceptos totalmente distintos.

### **b. Tasa**

A este tipo de tributo, la legislación guatemalteca no la incluye como tal, no la define ni desarrolla. Sin embargo, en la doctrina sí se considera un tributo que consiste en el pago que realiza el contribuyente a cambio de una contraprestación a cargo del Estado o de las Municipalidades. Generalmente se refiere a un servicio público, que beneficia a quien paga.

Doctrinalmente **Pérez de Ayala y González**, proporciona una definición de la tasa exponiendo que se trata de: *“aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la autorización del dominio público, la prestación de un servicio público o la relación por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.”*<sup>40</sup>

Según indica Manuel Morselli, citado por **Erick Santiago**<sup>41</sup>, tasa es: *“la compensación particular a una entidad pública para un servicio que éste le preste a su pedido; servicios que aunque unilateralmente considerada procura un beneficio particular al que lo pide.”*

### **c. Contribuciones especiales**

En la doctrina, el estudioso del derecho **Ignacio Blanco Ramos**, conceptualiza las contribuciones especiales como: *“los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes,*

---

<sup>40</sup>Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Op. Cit.*, Pág. 188

<sup>41</sup> Santiago de León, Erick Gustavo, *Op. Cit.* Pág. 136

*como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.”<sup>42</sup>*

Como un concepto legal, el **Código Tributario** en su artículo 13 indica de manera conjunta la definición de contribuciones especiales y contribución por mejoras, indicando que: “...*la contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, los beneficios directos del contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Y a diferencia de esto las contribuciones especiales por mejoras, son las establecidas para costear determinada obra pública que produce una plusvalía a determinado inmueble y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado...*”<sup>43</sup> Es observable que hace referencia a un íntima relación entre contribuyentes y el Estado ya que se deriva de beneficios que el contribuyente pueda disfrutar por la ejecución, ampliación o mejoramiento de determinada obra pública.

#### **d. Arbitrios**

Este tipo de tributo se encuentra regulado en el artículo 12 del **Código Tributario**, el cual indica que: “*es un impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.*”<sup>44</sup>

## **2.2 Impuestos**

### **2.2.1 Antecedentes históricos**

Los antecedentes de la figura jurídica de los impuestos surgen desde la antigüedad. Aunque generalmente se considera que el derecho tributario es una rama nueva del derecho, esta afirmación es parcialmente verdadera. La regulación del Derecho Tributario en normativa jurídica es lo que en el ámbito del derecho es reciente; sin

---

<sup>42</sup>Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho tributario parte general y legislación española*, España, Editorial Ariel, 1976, Pág. 117

<sup>43</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, *Op. Cit.* Artículo 13

<sup>44</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, *Op. Cit.* Artículo 12.

embargo su existencia tiene antecedentes en la época antigua, actualmente el tema de los impuestos tienen una gran relevancia tanto ante la sociedad, como específicamente en el ámbito de la economía y el derecho. Tanto en Grecia como en Roma los primeros impuestos giraron con alrededor del consumo, en comparación con la actualidad en Guatemala, que se les concibe como indispensables para el funcionamiento de un país.

Para el Estado, es necesario recaudar impuestos para cubrir los gastos públicos del país; para la población es necesario el comercio, el trabajo y en general una fuente de ingresos para vivir. Debido a ello, es de interés general el dinamismo, los cambios, la actualidad y la afectación de los tributos. Los porcentajes de tributación necesitan ser dinámicos en el tiempo debido a que la necesidad de recaudación depende de los gastos públicos y del movimiento del comercio.

**Gladys Monterroso**<sup>45</sup> expone: *“En los derechos feudales se encuentra el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad... El Derecho Tributario tiene su origen en el Derecho común y el Derecho común nace del Derecho Civil...”*

Según lo expuesto por Héctor Villegas citado por **Gladys Monterroso**<sup>46</sup>, indica: *“El Derecho Civil ha sido el Derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del Derecho. Recordando que el Ius Civile romano se constituyó en la Ley Común de todo el imperio y comprendió tanto el Derecho Público y el Derecho Privado.”*

El resumen, se concluye que es el Derecho Civil la primera institución normativa de la cual se originan las próximas ramas del derecho, entre ellas el Derecho Tributario y todo lo que éste implica.

*“En las últimas décadas del siglo XX se manifiesta un fenómeno jurídico surgido de las necesidades financieras que tuvo un gran auge y crecimiento, por la necesidad de los gobiernos de obtener mayores ingresos, lo que contribuyó a que más estudiosos del Derecho se interesaran en estudiar el fenómeno del tributo, desarrollándose así el*

---

<sup>45</sup> Monterroso Velásques, Gladys Elizabeth, *Op. Cit.* Pág. 26

<sup>46</sup> *Loc. Cit.*

*Derecho Tributario, en nuestro país la tributación es una de las obligaciones que nadie que se encuentre obligado puede evadir, por lo que en la década de los noventa surgió el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas...*<sup>47</sup> Según el análisis que proporciona **Gladys Monterroso**.

Adam Smith, economista y filósofo escocés, citado por **Tuncho Granados** determinó las primeras reglas impuestas para el correcto funcionamiento de un efectivo sistema impositivo moderno, y fueron las siguientes:

- i. “Los súbditos de cada estado deben contribuir a soportar los gastos del gobierno en proporción a sus respectivas capacidades;*
- ii. El impulso que cada sujeto esté obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario;*
- iii. Los impuestos deben exigirse en el tiempo y forma que sean más convenientes para el contribuyente; y*
- iv. La cuantía de los impuestos no debe arruinar al pueblo”.*<sup>48</sup>

La idea básica desde su origen consiste en recaudar fondos provenientes de la sociedad para el sostenimiento de la misma, dando cada quien conforme a su capacidad económica.

### **2.2.2 Definición de impuesto**

Los impuestos constituyen una de las fuentes más importantes de obtención de recursos del sector públicos para el Estado, y en la mayoría de casos es la fuente principal; se considera que es la figura tributaria más importante como fuente de ingresos para los países no comunistas y a razón de esta misma situación se considera que es el tributo más estudiado en la doctrina.

Consiste en una transmisión de valores económicos, en la que existe un sujeto activo, receptor del valor económico y el Estado a través de un órgano delo Gobierno Central y un contribuyente que entrega el valor económico.

---

<sup>47</sup> *Ibid.* Pág. 27

<sup>48</sup> *Loc. Cit.*

Construir una exacta definición de lo que es un impuesto y que no cause confusión con el concepto de tributos presenta algunas dificultades, esto se debe a que a ambas denominaciones les corresponde casi estrictamente elementos comunes. Sin embargo **Kuri de Mendoza** explica los impuestos como: “... *todo aquel tributo cuya obligación tiene como hecho imponible una situación que es totalmente independiente de todos los servicios o actividades estatales...*”<sup>49</sup> Contrario a ello debe entenderse que los tributos son prestaciones, generalmente en dinero, de carácter coactivo impuestas por el Estado u otro ente público, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.

Debe diferenciarse los impuestos de los tributos. Los tributos, por una parte, son la idea general y la imposición coercitiva por parte del Estado para recaudar tributos. Por otra parte los impuestos son un tipo de tributos que el contribuyente debe entrega al Estado.

El impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado; es decir, el Estado no está obligado a darle algo a cambio al contribuyente.

### **2.2.3 Clasificación de los impuestos**

La doctrina clasifica a los impuestos en varias formas, según lo expuesto por **Flores Polo**<sup>50</sup>, son las siguientes:

- i. “Impuestos Internos y Externos*
- ii. Impuestos Ordinarios y Extraordinarios*
- iii. Impuestos Personales y Reales*
- iv. Impuestos Directos e Indirectos”*

### **2.2.4 Elementos básicos de los impuestos**

---

<sup>49</sup>Kuri Mendoza, Silvia Lizette. *Op. Cit.* Pág. 243

<sup>50</sup> Flores, Pedro, *Op. Cit.* Pág. 20

Para **Tuncho Granados**,<sup>51</sup> en los impuestos se encuentran relacionados cinco elementos esenciales, los cuales son:

*i. “Sujeto activo del impuesto: en general es el Estado quien tiene el poder fiscal derivado de su soberanía y por su delegación las entidades que este determine.*

*ii. Sujeto pasivo del impuesto: es todo aquel sujeto económico con la obligación de contribuir por haber incurrido en un supuesto de hecho, al que la ley le imputa la obligación tributaria. Puede ser nacional o extranjero, una persona física o jurídica, ente privado o público.*

*iii. Hecho generador del impuesto: es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

*iv. Objeto material del impuesto; consiste casi siempre en una cantidad de dinero o vales tributarios.*

*v. Causas del impuesto: es la necesidad del Estado y demás entidades públicas de recaudar los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus fines y obligaciones. Para los juristas es considerada como una limitación a la propiedad individual, por lo que aquella debe ser únicamente establecida por el poder legislativo.”*

### **2.2.5 Características de los Impuestos**

De todo lo anteriormente explicado respecto del impuesto pueden determinarse las características básicas que describen a los impuestos, las cuales, según **Kuri de Mendoza**<sup>52</sup>, son:

*“i. El impuesto es un tributo; es decir, una contribución obligatoria exigible por el Estado en cumplimiento de lo establecido en ley, la cual generalmente es de carácter pecuniaria.*

---

<sup>51</sup> Granados, Tuncho, *Op. Cit* Pág. 19 y 20

<sup>52</sup>Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, *Op. Cit.* Pág. 244

*ii. Es totalmente distinto a las tasas, las contribuciones especiales y en general a cualquier otro tributo, sin dejar de ser uno de ellos. Es un tributo exigido sin contraprestación, es decir que es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”*

Es indispensable la comprensión de todos los fundamentos generales del derecho tributario y los aspectos básicos de los tributos y el ámbito de los impuestos para así, proceder al análisis de los impuestos relacionados en la aplicación de las facturas especiales, que para el desarrollo de la presente tesis de investigación, son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta; los cuales se desarrollan a continuación.

## CAPÍTULO 3

### El Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta es un tributo que encuadra en la categoría de los impuestos, el cual tiene por objeto gravar los ingresos de las personas, empresas, u otras entidades legales y es un impuesto directo.

#### 3.1 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta

**Tuncho Granados**, indica que: *“el Impuesto Sobre la Renta fue impuesto por primera vez en Gran Bretaña en 1799 para sufragar los gastos de la guerra contra Napoleón”*,<sup>53</sup> y tiene como antecedente la guerra. Uno de los ejemplos históricos de la evolución de impuestos es Estados Unidos de América.

Algunos países que en la actualidad son importantes potencias mundiales, fueron los que vivieron las guerras más grandes de la historia y a ello se atribuye la creación de un sistema tributario. **Tuncho Granados**<sup>54</sup> explica brevemente que: *“en los Estados Unidos de América en el año 1909, luego de varias aceptaciones, rechazos y modificaciones a la regulación del Impuesto Sobre la Renta, el Congreso aprobó un proyecto de ley para gravar los ingresos de las corporaciones, como un impuesto al consumo, debido al privilegio de hacer negocios corporativamente. El Congreso promovió una Ley del Impuesto Sobre la Renta y se creó con una tarifa del 6% sobre ingresos en exceso de quinientos mil dólares de los Estados Unidos de América. Sin embargo durante la Primera Guerra Mundial, como ya había sucedido en otros países durante otras guerras, los impuestos se incrementaban, porque parte de los gastos públicos del Estado era financiar la guerra.”*

En Guatemala, el Impuesto sobre la Renta nace en el año 1964 con el decreto 299 del Congreso de la República y se crea su normativa jurídica en diciembre del mismo año; la cual fue criticada de innumerables inconstitucionalidades, era deficiente y

---

<sup>53</sup> Granados, Tuncho, Op. Cit. Pág. 18

<sup>54</sup>Ibid. Pág. 19

contradictoria. Sin embargo dio origen a importantes cambios y al surgimiento de figuras tributarias en el país, como lo fue posteriormente la creación de un Código Tributario.

Posteriormente fue creado el decreto 26-92 del Congreso de la República, el cual entró en vigencia en fecha 1 de junio de 1992, la cual es más amplia y clara que la anterior. La ley que actualmente se aplica es la establecida en el Decreto emitido por el Congreso de la República, número 10-2012.

En el año 2004 con el decreto 18-04 del Congreso de la República se crean dos regímenes de contribuyentes en este impuesto que son el régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos, conocido como el régimen general, afecto al 5% y el régimen optativo para el pago de impuestos optativo afecto al 31%, los cuales tuvieron vigencia hasta el año 2012, entrando en vigencia en el año 2013 el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República que contiene la Ley de Actualización Tributaria, en el que se modifica el nombre de dichos regímenes y se les atribuye algunas modificaciones.

En el año 2008, se creó un proyecto de reforma para la modernización fiscal y el fortalecimiento Tributario Guatemalteco, misma que pretendía varios cambios.

**Dorval José Carías Samayoa** proporciona un análisis respecto a las reformas propuestas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en dicho proyecto:

*i. “Las rentas se gravan según su origen: se crean tratamientos específicos para las rentas procedentes de actividades lucrativas, del trabajo y para las rentas de capital.*

*ii. Tarifa: que se refiere al incremento de la tarifa para el régimen simplificado que consiste en el pago sobre ingresos brutos y reducción tarifaria para el régimen sobre renta neta. Reducción de tarifa para asalariados y cambio en los tomos de renta gravable.*

*iii. Sustitución del crédito en el Impuesto Sobre la Renta del Impuesto al Valor Agregado pagado en las compras de las personas individuales, por una deducción reducida.*

iv. *Tributación internacional: adopción de mecanismos legales de ajuste por fiscalizaciones de precios de transferencia y de una regla de acotación de la deducción por pago de intereses, que se refería a una regla de subcapitalización.*

v. *Régimen de renta territorial reforzada, que se refería a la aplicación del principio de renta territorial, salvo para las rentas de capital para las que aplicará el principio de renta mundial.*

vi. *Se gravan todas las rentas de capital, incluyendo los dividendos.*<sup>55</sup>

Este texto pretendía ser ampliado y estampado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como una reforma al mismo cuerpo legal; sin embargo, el proyecto no llegó a ser presentado a consideración del Congreso de la República y su trámite quedó detenido en la Secretaría General de la Presidencia en junio del año 2008.

Actualmente los regímenes para rentas de actividades lucrativas son: El Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas con el tipo impositivo del 25%, según lo regula el artículo 36 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>56</sup> y el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, en el cual se aplican dos tipos impositivos, según lo indicado en el artículo 44 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>57</sup>, los cuales son:

<b>Rango de renta imponible</b>	<b>Importe Fijo</b>	<b>Tipo impositivo</b>
Q. 0.01 a Q30,000.00	Q. 0.00	5% sobre la renta imponible
Q. 30,000.01 en adelante	Q. 1,500.00	7% sobre el excedente de Q. 30,000.00

---

<sup>55</sup> Carías Samayoa, Dorval José, *Estudio de las Reformas Tributarias Recientes en América Central*, Guatemala, Agrafic, 2011, Pág. 27

<sup>56</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 10-2012, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 36.

<sup>57</sup> *Ibid.* Artículo 44

A pesar del tipo impositivo fijado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en las facturas especiales, los agentes de retención, retienen el 6% aunque el tipo impositivo sea otro, esto por disposición de ley, con base en el artículo 173 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** regula: *“Ajuste gradual del tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta para el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Transitoriamente el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley, se ajustará gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta en este régimen, de la forma siguiente:*

1. *Del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013) el tipo impositivo será de seis por ciento (6%).*
2. *A partir del uno (1) de enero de dos mil catorce (2014) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley.”*<sup>58</sup>

En el mismo cuerpo legal, el artículo 48 establece: *“Obligación de retener. Los agentes de retención deben retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta el siete por ciento (7%), sobre el valor efectivamente pagado o acreditado. El agente de retención emitirá la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y la entregará al contribuyente dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la factura.*

*Las retenciones practicadas por los agentes de retención a los contribuyentes a que se refiere este título, deben enterarse a la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención, mediante el formulario de declaración jurada que para el efecto ponga a disposición la Administración Tributaria, debiendo acompañar un anexo que indique los nombres y apellidos completos de cada uno de los contribuyentes residentes en el país o con*

---

<sup>58</sup>*Ibid.* Artículo 173.

*establecimiento permanente, Número de Identificación Tributaria, el valor de lo efectivamente acreditado o pagado y el monto de la retención.”*<sup>59</sup>

### **3.2 Definición del Impuesto Sobre la Renta**

*“El hecho tributario generador de un ingreso, o adquisición de la renta, crea la deuda tributaria que se denomina impuesto sobre la renta, esta deuda es el objeto de la relación jurídico-tributaria”,*<sup>60</sup> es así como define al Impuesto Sobre la Renta **Álvaro Cedeño Barahona**.

El artículo 10 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** incluye una definición legal de actividades lucrativas, el cual expresa que: *“...se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente...”*<sup>61</sup>

Toda aquella renta que provenga del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; entendiéndose como tales aquellos que procedan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Además a ello, toda ganancia y beneficio que la ley estipule.

### **3.3 Objeto del Impuesto Sobre la Renta**

Como fundamento legal del objeto para la existencia del **Impuesto Sobre la Renta**, se tiene el artículo 1 de su ley, el cual establece: *“se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas y se determina de conformidad con lo que establece la misma ley.”*<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup>*Ibid.* Artículo 48

<sup>60</sup> Cedeño Barahona, Alvaro, *Derecho Fiscal*, Panamá, Ediciones Antigua, 1985, Pág. 133.

<sup>61</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 10-2012, *Op. Cit.*, Artículo 1.

<sup>62</sup>*Ibid.*, Artículo 1.

### 3.4 Rentas

El Impuesto Sobre la Renta afecta eminentemente a toda aquella renta de fuente guatemalteca; es decir, obtenida en el territorio de Guatemala. Lo anterior aplica independiente que las rentas estén gravadas o exentas, incluyendo toda clasificación legal de renta.

La **Ley del Impuesto Sobre Renta** presenta una clasificación general de las rentas según su procedencia, en su artículo 2, la cual se las enumera de la siguiente manera:

- i. “Las rentas de actividades lucrativas*
- ii. Las rentas de trabajo; y*
- iii. Las rentas de capital y las ganancias de capital.”<sup>63</sup>*

**Flores Palomo**, identifica en categorías las rentas afectas según la concepción doctrinaria, las cuales son:

- i. “Rentas de Primera categoría: se refiere a los ingresos producidos por el arrendamiento, subarrendamiento o cesión de cualquier bien mueble o inmueble, incluidos los accesorios y el importe de los servicios que el locador suministra.*
- ii. Rentas de segunda categoría: son las ganancias producto de capitales. Entre estos se incluyen las producidas por los derechos de marcas, patentes, bonos, intereses por préstamos a particulares, entre otros.*
- iii. Rentas de tercera categoría: son todos los ingresos obtenidos en actividades comerciales, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, entre otros. También se incluyen la prestación de servicios comerciales, industriales, de transporte y comunicaciones, de hotelería, financieros, entre otros.*
- iv. Entre esta categoría se encuentran los ingresos obtenidos por el desempeño del ejercicio de una profesión, arte, ciencia u oficio en asociación o sociedad civil.*

---

<sup>63</sup>*Ibid.*, Artículo 2

v. *Rentas de cuarta categoría: incluye todos los ingresos producidos por el ejercicio de una profesión, arte, ciencia, u oficio en forma individual e independiente. También se incluyen las rentas percibidas por el desempeño de funciones de director de empresas síndico, mandatario, gestor de negocios y actividades similares.*

vi. *Rentas de quinta categoría: se refiere a todos los ingresos producidos por el trabajo dependiente, es decir todos los sueldos y salarios que puedan recibirse por el desempeño de una labor bajo la dirección de un patrono o empleador.”<sup>64</sup>*

Luego de presentar una clasificación doctrinal y una legal respaldada por normativa vigente de Guatemala, se procede a analizar las rentas de actividades lucrativas, las cuales se ven afectadas por la emisión de facturas especiales.

### **3.5 Rentas de actividades lucrativas**

#### **3.5.1 Hecho generador**

El artículo 10 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** indica todo aquello que constituye hecho generador de dicho impuesto y ello consiste en: “...*la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala...*”<sup>65</sup>

#### **3.5.2 Contribuyentes del impuesto**

“*Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas a este título. Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contras en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y*

---

<sup>64</sup> Flores, Pedro, *Op. Cit.* Pág. 85 y 86.

<sup>65</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 10-2012, *Op. Cit.*, Artículo 10

*las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.*<sup>66</sup> Lo anteriormente dicho se encuentra regulado en el artículo 12 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**.

### **3.5.3 Regímenes para las Rentas de Actividades Lucrativas**

El artículo 14 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>67</sup> establece dos regímenes para las rentas de actividades lucrativas, los cuales son:

*i. “Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.*

*ii. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas”.*

En la antigua ley del Impuesto Sobre la Renta, el Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, se denominaba uno de los regímenes como el Régimen Optativo con el tipo impositivo del 31% y por otro lado establecía el Régimen General con el tipo impositivo del 5%. Según lo indicado en la Ley actual, citada anteriormente, el régimen al que anteriormente se le denominaba Régimen Optativo ahora se le conoce como Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y el anterior Régimen General, en la nueva ley, se denomina Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

### **3.5.4 Elementos comunes a los regímenes para las rentas de actividades lucrativas**

#### **a. Exclusión de rentas de capital de la base imponible**

Esto se encuentra regulado en el artículo 15 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>68</sup>, el cual establece que: *“Las rentas de capital y las ganancias de capital, se gravan separadamente de conformidad con las disposiciones del Título IV este libro...”* Dicho

---

<sup>66</sup>*Ibid.*, Artículo 12

<sup>67</sup>*Ibid.*, Artículo 14

<sup>68</sup>*Ibid.*, Artículo 15

título se denomina Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, y abarca del artículo 83 al 96 del mismo cuerpo legal.

Lo contenido en los artículos referidos anteriormente, según dicho articulado, no es aplicable a:

*i. “...Las rentas de capital mobiliario, ganancias de capital de la misma naturaleza, ni a las ganancias por la venta de activos extraordinarios obtenidas en bancos y sociedades financieras, ni a los salvamentos de aseguradoras y afianzadoras sometidas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos...*

*ii. ...Las rentas del capital inmobiliario y mobiliario provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles y muebles, obtenidas por personas individuales o jurídicas residentes en Guatemala, cuyo giro habitual sea dicha actividad...”*

Las dos excepciones a que se hace referencia anteriormente tributan conforme lo establecido en el Título II de las Rentas de Actividades Lucrativas del Libro I del Impuesto Sobre la Renta de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## **b. Facturas especiales**

Según lo indicado por el artículo 16 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>69</sup>: “Las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad completa según lo establecido en el Código de Comercio, los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, y a quienes la Administración Tributaria autorice, cuando emitan facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán retener con carácter de pago definitivo el Impuesto Sobre la Renta, aplicando el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado.

---

<sup>69</sup>*Ibid.* Artículo 16

*En cada factura especial que los contribuyentes a los que se refiere el primer párrafo de este artículo emitan por cuenta del vendedor de bienes, o el prestador de servicios, deberán consignar el monto del impuesto retenido. La copia de dicha factura especial servirá como constancia de la retención del Impuesto Sobre la Renta, la cual enterarán al vendedor de bienes o prestador de servicios.*

*Los contribuyentes, por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición, deben presentar y enterar el impuesto retenido con la declaración jurada de retenciones, debiendo acompañar a la misma en anexo en el cual se especifique el nombre y apellido completos, domicilio fiscal y Número de Identificación Tributaria o número de identificación personal de cada una de las personas a las que le emitió factura especial, el concepto de la misma, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención, dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones.”*

De la anterior cita textual se desprende:

- i. La obligación está dirigida a las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad completa según lo indicado en el Código de Comercio, así como a los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, y a quienes la Administración Tributaria autorice.
- ii. Es un deber legal el consignar el monto del impuesto retenido en la factura especial emitida por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios. Así también, el retener con carácter de pago definitivo el Impuesto sobre la Renta aplicando el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado.
- iii. El emisor de la factura especial deberá extender una copia de la misma al vendedor de bienes o prestador de servicios, la cual servirá como constancia de retención del Impuesto Sobre la Renta.
- iv. Es obligación de los contribuyentes, presentar y enterar dentro de los primeros diez días del siguiente mes al que corresponda el pago de las remuneraciones, el impuesto

retenido con la declaración jurada de retenciones, debiendo acompañar a la misma un anexo en el cual se especifique el nombre y apellidos completos, domicilio fiscal, Número de Identificación Tributaria o número de identificación personal, de cada una de las personas a las que le emitió la factura especial, el concepto de la misma, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención, dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones.

### **c. Rentas presuntas de los profesionales**

El artículo 17 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** estipula literalmente que: *“Cuando el profesional universitario haya percibido renta y no esté inscrito como contribuyente, o esté inscrito pero no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de Q. 30,000.00 mensuales...”*<sup>70</sup>

La renta disminuye un 50% cuando el profesional al que se refiere tenga menos de tres años de graduado o sea mayor a 60 años de edad.

### **d. Obligaciones comunes para los regímenes de actividades lucrativas**

Existen algunos aspectos básicos que rigen de igual manera a los regímenes de actividades lucrativas, los cuales se presentan a continuación.

Según lo dispuesto en el artículo 50 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>71</sup> para inscribirse a uno de los regímenes establecidos, los contribuyentes deben indicar a la Administración Tributaria, el régimen que aplicarán, de lo contrario la Administración Tributaria le inscribirá en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

El Artículo 52 del mismo cuerpo legal indica que: *“los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y el Libro I de la ley del Impuesto Sobre la Renta, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado,*

---

<sup>70</sup>*Ibid.*, Artículo 17

<sup>71</sup>*Ibid* Artículo 50

*tanto para los ingresos como para los costos y gastos, excepto en los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, una vez seleccionado uno de ellos solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria... Las personas jurídicas cuya vigilancia e inspección estén a cargo de la Superintendencia de Bancos, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación...”<sup>72</sup>*

Luego, la misma ley, en su artículo 53 regula que: *“los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho Código, en materia de llevar libros, registros y estados financieros. Los contribuyentes deben preparar y tener a disposición de la Administración Tributaria el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos todo a la fecha de cierre de cada período de liquidación definitiva anual. Dichos estados financieros deben ser debidamente auditados cuando corresponda.”<sup>73</sup>*

### **3.5.5 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas**

Este régimen anteriormente era conocido como el Régimen Optativo; actualmente, se modificó su denominación y algunas características del mismo a través del Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

Los contribuyentes del ISR inscritos bajo este régimen determinan la renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la Ley y debe sumarse los costos y gastos para la generación de rentas exentas, lo anterior de conformidad con el artículo 19 de la ley antes citada<sup>74</sup>.

La renta bruta es definida legalmente como: *“...el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el*

---

<sup>72</sup>*Ibid.* Artículo 52

<sup>73</sup>*Ibid* Artículo 53

<sup>74</sup>*Ibid.* Artículo 19

*período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas. Asimismo constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias originadas en compraventa de moneda extranjera, y los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, cuando el monto de la indemnización supere el valor en libros de los activos.”<sup>75</sup> Esto se encuentra regulado en el artículo 20 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**.*

#### **a. Costos y Gastos deducibles y la procedencia de las deducciones**

La **Ley del Impuesto Sobre la Renta** enumera en su artículo, 21 los costos y gastos que son objeto de deducción en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Sin embargo para que su deducibilidad sea procedente deben ser: “...*útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas...*”<sup>76</sup>

Para que sean deducibles los costos y gastos que detalla el artículo mencionado con anterioridad, deberán cumplir los requisitos que indica el artículo 22 del mismo cuerpo legal<sup>77</sup>:

*i. “Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completo, deben estar debidamente contabilizados.*

*ii. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado por la ley, cuando corresponda.*

*iii. En el caso de los sueldos y salarios, cuando quienes perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.*

---

<sup>75</sup>*Ibid* Artículo 20

<sup>76</sup>*Ibid.*, Artículo 21

<sup>77</sup>*Ibid*, Artículo 22

*iv. Tener los documentos y medios de respaldo.* Dentro del presente inciso, la ley enlista los tipos de documentos con que se puede respaldar los costos y gastos deducibles, sin embargo el inciso h) el mismo se lee “*Facturas especiales autorizadas por la Administración Tributaria*<sup>78</sup>.”

Las facturas especiales sirven como documentación de soporte de las compras de bienes y adquisición de servicios a personas no registradas ante la Superintendencia de Administración Tributaria, y que; por lo tanto, no emiten facturas. Para que sean deducibles los costos y gastos, es imperativo legal, soportar dichas compras y gastos con facturas especiales.

Es de lo anteriormente expuesto que surge el interés de los contribuyentes por emitir dichos documentos.

Así como la ley específicamente enlista los casos de la procedencia de las deducciones también, también desarrolla taxativamente los casos en los que los costos y gastos no son deducibles. Esto se encuentra regulado en la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>79</sup> vigente, en su artículo 23. Un costo y/o gasto puede, estar respaldado por la documentación legal necesaria, estar registrado en la contabilidad según la técnica contable, y sin embargo, no ser deducible por encontrarse establecida expresamente en los gastos y costos no deducibles.

## **b. Obligaciones principales de estos contribuyentes**

i. “*Deben realizar pagos en trimestres vencidos durante los primeros diez días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda y se liquida en forma definitiva anualmente.*”<sup>80</sup> La liquidación definitiva se realiza con declaración jurada.<sup>81</sup>

ii. “*El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada.*”<sup>82</sup>

---

<sup>78</sup>*Loc. Cit.*

<sup>79</sup>*Ibid.*, Artículo 23

<sup>80</sup>*Ibid.* Artículo 38

<sup>81</sup>*Ibid.* Artículo 39

iii. “Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida dentro del año anterior, mediante declaración jurada anual...”<sup>83</sup>

iv. “Los contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, o cuando excepcionalmente no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el periodo de liquidación definitiva anual, deberán presentar declaración jurada.”<sup>84</sup>

v. Según lo regulado en el artículo 40 de la Ley del Impuesto Sobre l Renta: “Los contribuyentes deben tener a disposición de la Administración Tributaria lo siguiente: los obligados a llevar contabilidad completa, el balance general el estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de costos de producción, cuando corresponda; los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes especiales, deben presentar a la Administración Tributaria, por los medios que ésta disponga, adjunto a la declaración jurada anual, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por el profesional que lo emitió; los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, deberán proporcionar información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período de liquidación; y, en todos los casos, los comprobantes de pago de impuesto.”<sup>85</sup>

Según lo regulado en el artículo 42 del mismo cuerpo legal, otras obligaciones son:

i. “Consignar en las facturas que emitan por sus actividades gravadas la frase sujeto a pagos trimestrales.”

ii. Efectuar retenciones que correspondan...

---

<sup>82</sup>Ibid. Artículo 38

<sup>83</sup>Ibid. Artículo 39

<sup>84</sup>Loc. Cit

<sup>85</sup>Ibid. Artículo 40

iii. *Elaborar inventarios a 31 de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año. Las existencias en inventarios al 30 de junio y al 31 de diciembre de cada año.*

iv. *Llevar contabilidad completa de acuerdo a lo indicado en el Código de Comercio...*<sup>86</sup>

**c. El porcentaje del impuesto a pagar en este régimen se determina de la siguiente manera:**

Con base en el artículo 36 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>87</sup> actualmente el tipo impositivo aplicable es del 25% a la base imponible.

Según lo indicado en el artículo 172 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**, Libro VII Disposiciones finales y transitorias indica: *“Reducción gradual del tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta para el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Transitoriamente en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I, se reducirá gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta de este régimen, en la forma siguiente: 1. Para el periodo de liquidación del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, el tipo impositivo será del 31%. 2. Para el período de liquidación del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014 el tipo impositivo será del 28%. 3. Para los períodos de liquidación del 1 de enero de 2015 en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley.”*<sup>88</sup>

### **3.5.6 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas**

El artículo 43 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** regula que los contribuyentes que se inscriban en este régimen deberán determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

---

<sup>86</sup>*Ibid.* Artículo 42

<sup>87</sup>*Ibid.*, Artículo 36

<sup>88</sup>*Ibid* Artículo 172

## a. El tipo impositivo

El artículo 43 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** regula: *“Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.”*<sup>89</sup>

El artículo 44 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** indica los tipos impositivos aplicables a la renta imponible, los cuales son: *“Para una renta bruta imponible mensual de Q. 0.01 a Q. 30,000.00 el importe fijo es de Q. 0.00 y el tipo impositivo es de 5% sobre la renta imponible; y para una renta imponible mensual de Q. 30,000.00 en adelante, el importe fijo es de Q. 1,500.00 y el tipo impositivo de 7% sobre el excedente de Q. 30,000.00.”*<sup>90</sup>

Sin embargo el artículo 173 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** del Libro VII de las Disposiciones Finales y Transitorias, señala: *“Transitoriamente el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley, se ajustará gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta en este régimen, de la forma siguiente: 1. Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013 el tipo impositivo será del 6%. 2. A partir del 1 de enero de 2014 en adelante el tipo impositivo será el contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley.”*<sup>91</sup>

Lo que señala el artículo 173 es con el objeto de que los efectos de la modificación que sufrió el tipo impositivo en el Impuesto Sobre la Renta se adopte de manera gradual.

En este caso, también es aplicable el artículo 48 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**, el cual regula: *“Los agentes de retención deben retener en concepto de*

---

<sup>89</sup>*Ibid* artículo 43

<sup>90</sup>*Ibid.* Artículo 44

<sup>91</sup>*Ibid.* Artículo 173

*Impuesto Sobre la Renta el siete por ciento (7%), sobre el valor efectivamente pagado o acreditado...*<sup>92</sup>

El artículo 48 que se expone en el párrafo anterior se aplicará a partir del año 2014; Consecuentemente se retendrán el 7% aun cuando el tipo impositivo según su renta sea menor. En el año 2013 se retiene el 6%, con el objeto de que el ajuste al tipo impositivo sea gradual.

#### **b. Obligaciones de los contribuyentes**

i. *“Los agentes de retención deben retener en concepto del Impuesto Sobre la Renta el 7% sobre el valor efectivamente pagado o acreditado. Deberá emitir la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y la entregará al contribuyente dentro de los 5 días siguientes a la fecha de la factura. La retención debe enterarse a la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros 10 días del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención, mediante formulario de declaración jurada que para el efecto ponga a disposición la Administración Tributaria, acompañando anexo que indique nombres y apellidos completos de cada uno de los contribuyentes residentes en el país o con establecimiento permanente, Número de Identificación Tributaria, el valor de lo acreditado o pagado y el monto de la retención”,* lo anterior se encuentra regulado el artículo 48 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>93</sup>.

Sin embargo, es necesario hacer énfasis en lo explicado en el desarrollo del tipo impositivo, ya que en el año 2013 es aplicable el artículo 173 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la retención es del 6 %.

ii. Estos contribuyentes también deberán realizar una declaración jurada mensual, de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>94</sup>, el cual indica: *“Los contribuyentes inscritos en este régimen, deberán presentar declaración jurada mensual en la que describirán el monto total de las rentas obtenidas*

---

<sup>92</sup>Ibid Artículo 48.

<sup>93</sup>Loc. Cit.

<sup>94</sup>Ibid Artículo 49

*durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas exentas, el monto de las rentas de las cuales fue objeto de retención de las rentas de las cuales fue objeto y el monto de las rentas de las cuales prestará el pago en firma directa y el impuesto pagar derivado de estas últimas, dentro del plazo de los primeros 10 días del mes siguientes a aquel en que emitió las facturas respectivas.*

*A dicha declaración se acompañará el anexo que para el efecto pondrá a disposición la Administración Tributaria, en el que se detalle las facturas emitidas, las retenciones que le fueron practicadas, el nombre y número de Identificación Tributaria del cliente, el monto facturado.*

*Los contribuyentes inscritos en este régimen deben presentar declaración jurada informativa anual...”*

Estos contribuyentes deben hacer constar en sus facturas de ventas o prestación de servicios la frase “sujeto a retención definitiva”.

### **c. Forma y modo de pago**

El Impuesto Sobre la Renta de los contribuyentes inscritos en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, según el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se deberá: *“...liquidar y pagar el impuesto por medio de retenciones que efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios...”*

El pago deberá enterarse a la Administración Tributaria dentro de los 10 días hábiles siguientes al mes que corresponde y adjuntar a ello los formularios correspondientes. Dichos formularios se encuentran en [www.declaraguatemala.com.gt](http://www.declaraguatemala.com.gt).

Los formularios que extiende la SAT para enterar del ISR son los identificados como SAT 1193 para la declaración del ISR Anual Optativo. Y el formulario identificado como SAT 1189, para declaración de ISR General Anual.

## CAPITULO 4

### Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado es uno de los impuestos más empleados en los Estados latinoamericanos; en adelante se le hará mención a este impuesto por la denominación IVA.

Generalmente se dice que el IVA es un gravamen nacional, coparticipable y plurifásico, es decir, que grava varias etapas de la cadena productiva.

La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada periodo impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

#### 4.1 Definición del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado o Impuesto Sobre el Valor Añadido, como se le conoce en algunas legislaciones extranjeras, es un tributo que se impone sobre el consumo y tiene la característica de ser indirecto ya que es financiado por el consumidor final.

El IVA es un tributo que se encuentra establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 1 **Ley del Impuesto al Valor Agregado**, indica: “*Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.*”<sup>95</sup>

La **Licenciada Eugenia Córdón Campos**<sup>96</sup> expone una breve explicación del funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado: “*El impuesto al Valor Agregado funciona como un mecanismo de créditos y débitos en el cual el contribuyente final es quien paga un impuesto que se aplica al valor generado durante todas las etapas*

---

<sup>95</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 1.

<sup>96</sup>Córdón Campos, Eugenia. Contador y Auditor Público, Fecha de entrevista: 14 de junio de 2013. Medio escrito.

*productivas que se requieren para generar un bien o un servicio final. En particular las empresas deben pagar la diferencia entre débitos y créditos recibidos, que trasladan al fisco. Por un lado está el IVA que pagan los contribuyentes, y que se suma al precio del bien o servicio que le vende la empresa, lo que se califica como un “debito fiscal”. Este pago de impuestos por parte de los consumidores, y que captan las empresas, se convierte entonces en una obligación de las empresas hacia el Estado. Por otra parte, como las empresas también compran insumos necesarios para el proceso productivo, y estos insumos incluyen el IVA que las propias empresas han pagado cuando compraron los insumos, también acumulan lo que se califica como un crédito fiscal, equivalente al IVA ya pagado. Le corresponde entonces a la empresa trasladar al fisco la diferencia entre el crédito (el IVA que ya pagó) y el débito (el IVA pagado por el consumido, pero cobrado por la empresa). En otras palabras, la empresa traslada al fisco la diferencia que resulta e restarle a su debito fiscal (lo que debe pagar) el crédito fiscal ya obtenido (lo que ya pagó).”*

#### **4.2 Características del Impuesto al Valor Agregado**

La **Licenciada Eugenia Cordón Campos**<sup>97</sup> explica brevemente determinadas características que identifican al impuesto que se hace referencia en la presente sección, las cuales son:

- i. Plurifásico: Consiste en que el impuesto incide una sola vez en el precio de los bienes o servicios. Ello se debe a que no grava el valor total de las ventas o servicios sino únicamente lo que cada etapa productiva les incorpora.
- ii. Indirecto: Esto se debe a que si bien toma como sujetos del impuesto a los productores de bienes y prestadores de servicios, incide finalmente sobre el consumidor final.

Por lo cual se dice que se está frente a un gravamen sobre el consumo de característica regresiva. Con el objeto de atenuarlas, se pueden establecer exenciones o bien aplicar tasas diferenciales inferiores.

---

<sup>97</sup>Loc. Cit.

iii. Real: Se dice que el IVA es un gravamen real que no toma en consideración las condiciones personales del contribuyente, sino la actividad económica que realiza.

### 4.3 El hecho generador

El artículo 3 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**<sup>98</sup> enumera las cuestiones que generan dicho impuesto, las cuales son:

*i. “Venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.*

*ii. Prestación de servicios en el territorio nacional.*

*iii. Importaciones.*

*iv. Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.*

*v. Adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.*

*vi. Retiros de bienes muebles efectuados por contribuyente o por propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.*

*vii. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, si se trata de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar en acta notarial. En casos de delitos contra el patrimonio, se comprueba mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en juzgado. Siempre deberá registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.*

*viii. Primera venta o permuta de bienes inmuebles.*

*ix. Donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles”.*

---

<sup>98</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 27-92, *Op. Cit.*, Artículo 3.

x. *Aportación de bienes inmuebles a sociedades, según lo establecido en el numeral 3, literal d) del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual indica: “Están exentos del Impuesto al Valor Agregado: ... 3. La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes: ...d) La aportación de inmuebles a sociedades.”*<sup>99</sup>

#### **4.4 El sujeto pasivo**

El artículo 5 la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**<sup>100</sup> indica que este impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado; así como también, lo son los enumerados en el artículo 6 de dicha norma<sup>101</sup>, los cuales son:

i. *“importador habitual o no.*

ii. *Contribuyente comprador, con vendedor domiciliado en Guatemala.*

iii. *Beneficiario del servicio, si quien efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala”; y*

iv. *Comprador cuando realice operaciones según lo que establece el artículo 52 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.*

El artículo indicado anteriormente hace referencia a la facturación por cuenta del vendedor, es decir, a la emisión de facturas especiales. Dicho artículo establece lo siguiente: *“Cuando el contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes, deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio y le retendrá el impuesto respectivo. No podrá emitirse facturas especiales entre contribuyentes del impuesto, ni tampoco en las operaciones de carácter habitual que se realicen entre personas individuales. Se exceptúan de esta prohibición, los casos en los que el emisor de la*

---

<sup>99</sup>*Ibid.*, Artículo 7.

<sup>100</sup>*Ibid.*, Artículo 5.

<sup>101</sup>*Ibid.*, Artículo 6.

*factura especial haga constar en la misma, que el vendedor o prestador del servicio se negó a emitirle la factura correspondiente. El contribuyente está obligado a reportar en su declaración mensual todas las facturas especiales que haya emitido en el período que está declarando. Para el efecto, deberá consignar: la cantidad de facturas emitidas, el monto total de las ventas y el impuesto retenido”<sup>102</sup>*

v. Sociedades civiles, mercantiles, irregulares y de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

El artículo a que se hace referencia anteriormente regula lo siguiente: *“las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditario o la finalización del proindiviso.”<sup>103</sup>*

El artículo 2 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** presenta una serie de definiciones para la mejor comprensión del mismo cuerpo legal, entre ellas expone la definición de contribuyente, en su inciso 6), la cual lo describe como: *“toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan responsabilidad jurídica, que realicen en territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos grados de conformidad con esta ley.”<sup>104</sup>*

#### **4.5 Tarifa del Impuesto al Valor Agregado**

Según lo regulado por el artículo 10 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**:<sup>105</sup> *“Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del 12 % sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios. De*

---

<sup>102</sup>*Ibid.*, Artículo 52.

<sup>103</sup>*Ibid.*, Artículo 3

<sup>104</sup>*Ibid.*, Artículo 2

<sup>105</sup>*Ibid.* Artículo 10.

*la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a tres y medio puntos porcentuales (3.5%) se asignarán íntegramente para el funcionamiento de la paz y desarrollo, con destino a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud, infraestructura, introducción de servicios de agua potable, electricidad, drenajes, manejo de desechos o a la mejora de los servicios actuales.*

*La distribución de los recursos y los intermediarios financieros para analizar los 3.5% de la tarifa del impuesto serán:*

*i. Uno y medio puntos porcentuales (1.5%) para las municipalidades del país.*

*Las municipalidades podrán destinar hasta un máximo del 25% de la asignación establecida conforme este artículo, para gastos de funcionamiento y atención del pago de prestaciones y jubilación. El 75% restante se destinará con exclusividad para inversión, y en ningún caso, podrán pignorar ni adquirir compromisos financieros que comprometan las asignaciones que le correspondería percibir bajo este concepto con posterioridad a su período constitucional.*

*ii. Un punto porcentual para los programas y proyectos de infraestructura de los Consejos Departamentales de Desarrollo. Estos serán los responsables de la administración de los recursos, por lo que el Ministerio de Finanzas Públicas deberá trasladarlos directamente, a través del Banco de Guatemala.*

*iii. Un punto porcentual para los Fondos para la Paz, mientras existan. Cuando los fondos para la paz dejen de existir, dicha recaudación pasará al fondo común.*

*De la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a uno y medio de los puntos porcentuales se destinará específicamente al financiamiento de los gastos sociales en programas y proyectos de seguridad alimenticia a la población en condiciones de pobreza y pobreza extrema, educación primaria y técnica, y seguridad ciudadana, en la forma siguiente:*

*a. Medio punto porcentual específicamente para programas y proyectos para la seguridad alimenticia de la población en condiciones de pobreza extrema, que*

*comprendan programas y proyectos para madres con niños por nacer, asistencia materno infantil y programas preescolares y escolares;*

*b. Medio punto porcentual específicamente para los programas y proyectos de educación primaria y técnica;*

*c. Medio punto porcentual específicamente para los programas y proyectos de seguridad ciudadana y de derechos humanos.*

*Los recursos provenientes de la recaudación correspondiente a los cinco puntos porcentuales contemplados en los párrafos anteriores, el Gobierno de la República los depositará en el Banco de Guatemala en una cuenta especial denominada “Fondo para el Desarrollo, el Gasto Social y la Paz”, dentro de los quince días inmediatos a su recaudación mensual.*

*Todos los recursos con destino específico se aplicarán exclusivamente a los programas y proyectos a que se refiere el presente artículo, en la forma establecida en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal por el Congreso de la República.”*

El artículo anterior fundamenta que es necesario para el Estado la recaudación de impuestos, para que de esta manera los habitantes colaboren con el gasto público.

El artículo 19 del mismo cuerpo legal indica que: *“la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada periodo impositivo es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.”*<sup>106</sup>

#### **4.6 Determinación y Pago del Impuesto al Valor Agregado**

El artículo 19 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** indica que: *“La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados”*<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup>*Ibid*, Artículo 19

<sup>107</sup>*Ibid*. Artículo 19

El artículo 40 del mismo cuerpo legal a que se hace mención en el párrafo anterior dice: *“Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el Reglamento utilizando los formularios que proporcionará la Dirección al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.*

*Los contribuyentes que presenten operaciones de ventas gravadas y exentas, menores que las compras de bienes y las de adquisición d servicios durante tres períodos impositivos consecutivos, deberán acompañar a la declaración, una justificación documentada de las razones por las cuales están comprando más de lo que venden.”<sup>108</sup>*

El artículo 40 del **Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado** señala que: *“de conformidad con el artículo 40 y 41 de la Ley, se pagará en efectivo mediante débito o cheque de la cuenta bancaria del contribuyente u otro medio que de acuerdo con sus facultades autorice la Administración Tributaria, dentro del mes calendario siguiente a cada periodo de imposición, haciendo uso del formularios que le propicie. En dicho formulario de declaración mensual las cantidades que se reporten deberá ser enteras, sin centésimos de quetzal”.*<sup>109</sup>

Para realizar la declaración correspondiente es indispensable presentar los formularios que extiende la Administración Tributaria para el pago del Impuesto Sobre al Valor Agregado.

El formulario identificado como SAT-2237, se utiliza para el pago del Impuesto al Valor Agregado en el Régimen General, contribuyentes que realizan operaciones locales y de exportación, la declaración jurada y el pago mensual. Válido para períodos de imposición de septiembre 2013 en adelante.

---

<sup>108</sup>*Ibid* Artículo 40

<sup>109</sup> Acuerdo Gubernativo Número 424-2006, Reglamento del La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 41

Para el pago de IVA en facturas especiales se utiliza el formulario SAT-2085, con este formulario se entera a la SAT de las retenciones efectuadas al emitir facturas especiales. Válido para períodos de imposición de septiembre 2013 en adelante.

## CAPÍTULO 5

### La Factura especial

#### 5.1 Definición de factura

El autor **René Arturo, Villegas Lara** indica brevemente que: *“Es de conocimiento común que cuando una persona adquiere un bien mediante una compraventa con un comerciante, éste extiende un documento simple llamado “factura”, en el que, además de los datos de la empresa del vendedor, se detalla la mercadería vendida y el precio que se paga por ella”*. También explica que como factura se entiende *“...la prueba de la existencia de un contrato de compraventa de mercarías, las que son descritas en el contexto del mismo”*.<sup>110</sup>

**Edmundo Vásquez Martínez**, define la factura como: *“la lista de mercancías objeto de un contrato mercantil, con la mención de sus características (naturaleza, calidad, y tipo), su precio y cantidad”*.<sup>111</sup>

Según lo indicado por la **Real Academia Española** la factura es: *“Relación de los objetos o artículos comprendidos en una venta, remesa u otra operación de comercio. Cuenta detallada de cada una de estas operaciones, con expresión de número, peso o medida, calidad y valor o precio...”*<sup>112</sup>

En conclusión, se entiende que la factura es un documento que respalda una actividad de compraventa de bienes o una adquisición de servicios, la cual que se rige en el ámbito mercantil, contable y tributario; y contiene el detalle del producto vendido o el servicio brindado, incluyendo datos tanto del vendedor o prestador de servicios como

---

<sup>110</sup>Villegas Lara, René Arturo, *Derecho Mercantil Guatemalteco*, Quinta Edición, Tomo II, Guatemala, Editorial Universitaria de Universidad de San Carlos de Guatemala, 2001, Página 144.

<sup>111</sup> Vásquez Martínez, Edmundo, *Instituciones de Derecho Mercantil*, Segunda Edición, Guatemala, IUS- ediciones,2009, Página 413.

<sup>112</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima Segunda Edición, Tomo I, México, Editorial ESPASA, 2001, Página 1031

del adquirente. Es importante hacer mención a que ésta documenta el pago del Impuesto al Valor Agregado.

## 5.2 Definición de factura especial

Según el artículo 16 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**, la factura especiales aquel documento que emiten: *“las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad completa de acuerdo al Código de Comercio, los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados y a los autorizados por la Administración Tributaria, por cuenta del vendedor de bienes o prestador de servicios de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debiendo retener con carácter de pago definitivo el Impuesto Sobre la Renta, aplicando el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado, reteniendo ese impuesto por separado”*.<sup>113</sup>

La **Ley del Impuesto al Valor Agregado** nomina a las facturas especiales como facturas por cuenta del vendedor, en su artículo 52, el cual fue reformado por el Decreto 142-96 del Congreso de la República. Dicho artículo estipula que: *“Cuando un contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes, deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador de servicio, y le retendrá el impuesto respectivo.*

*No podrán emitirse facturas especiales entre contribuyentes del impuesto, ni tampoco en las operaciones de carácter habitual que se realicen entre personas individuales. Se exceptúan de esta prohibición, los casos en que el emisor de la factura especial haga constar en la misma, que el vendedor o prestador del servicio se negó a emitirle la factura correspondiente...”*<sup>114</sup>

De lo anterior, deriva que la factura especial es aquel documento autorizado por la SAT y que cumple con los requisitos detallados en el Reglamento de la Ley del Impuesto al

---

<sup>113</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 10-2012, *Op. Cit.* Artículo 16

<sup>114</sup> Congreso de la República de Guatemala , Decreto Número 27-92, *Op. Cit.*, Artículo 52.

Valor Agregado que emite la persona individual o jurídica que lleva contabilidad completa de acuerdo al Código de Comercio, los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados y los autorizados por la Administración Tributaria, por cuenta del vendedor de bienes o prestador de servicios cuando adquiere bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia, no extiende o no le entregue la factura correspondiente. Dicho documento sirve de respaldo y constancia de los gastos para una correcta administración, contabilidad y cumplimiento de declaraciones tributarias de los contribuyentes.

### **5.3 Relaciones entre la factura especial y la factura**

De lo desarrollado anteriormente en el presente Capítulo, se presenta la siguiente comparación:

- i. La factura es emitida por la persona que vende un producto o brinda un servicio, mientras que la factura especial es emitida por la persona que adquiere un servicio o producto, quien lo hace por cuenta de quien vende el producto o brinda el servicio.
- ii. Tanto la factura especial como la factura, es el documento que registra el pago del Impuesto al Valor Agregado y en los casos que corresponda por ley debe realizarse la retención del ISR correspondiente.
- iii. Así como en la factura el tipo impositivo del 12% del Impuesto al Valor Agregado corre por cuenta del vendedor de bienes o prestador de servicios, de igual manera debe ocurrir en la factura especial. Con la diferencia que en la factura especial, quien la emite es quien hace la retención del impuesto para luego enterarlo al fisco.
- iv. En la emisión de ambas, de cumplir con los requisitos de ley, el gasto puede ser deducible del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo en el régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas no existe motivación para que el contribuyente emita facturas especiales ya que no es deducible de sus costos y gastos, lo cual se explicará adelante.

v. La factura especial generalmente la emiten contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta bajo el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, por el beneficio que conlleva en la deducción de costos y gastos, mientras que la factura se emite por igual ante cualquier venta de bienes o prestación de servicios sin importar el tipo de contribuyente que el adquirente sea.

## **5.4 Antecedentes legales de la factura especial**

### **5.4.1 Previo a la creación de la factura especial**

El Decreto-Ley número 97-84 con Reformas contenidas en el Decreto 60-87 del Congreso de la República, con vigencia a partir del 8 de octubre de 1987, contenía la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Posteriormente, ocurrieron las reformas contenidas en el Decreto número 95-87 del Congreso de la República, el cual entró en vigencia a partir del 15 de diciembre de 1987.

El decreto a que se hace mención en el párrafo anterior no contenía la regulación de la factura especial. La regulación respecto a la documentación del Impuesto al Valor Agregado por venta de bienes o prestación de servicios era general, haciendo referencia a que podía documentarse por medio de una factura o documentos equivalentes de venta.

El artículo 10 del **Decreto-Ley 97-84**, regulaba: *“Son contribuyentes todas las personas, individuales o jurídicas... y cumplan con los requisitos y condiciones siguientes: ...b. emitir facturas o documentos equivalentes de venta, debidamente autorizados por la Dirección General de Rentas Internas, por los actos que realicen, indicando por separado del precio, el impuesto aplicable a cada transacción, lo que constituye su debito fiscal...”*<sup>115</sup>

---

<sup>115</sup> Decreto Número 97-84, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 10

El artículo 36 del mismo cuerpo legal indicaba: *“El impuesto a cargo del adquirente, se liquida en la factura de venta o documento equivalente en el momento que se genere el impuesto...”*<sup>116</sup>

El artículo 82 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** señalaba que: *“El organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas emitirá el Reglamento de esta Ley, dentro del término de 10 días siguientes al de su vigencia...”*<sup>117</sup>

El **Reglamento dicha Ley del Impuesto al Valor Agregado** entra en vigencia bajo el Acuerdo Gubernativo número 448-88 regulando en su Capítulo VI: *“Las facturas y documentos equivalentes.”* Su artículo 18 establecía los requisitos básicos que los documentos objeto de dicho capítulo debería de contener.

El artículo 20 del reglamento a que se hace mención reza: *“Conforme el Artículo 22 de la Ley, la Dirección autorizará el uso de documentos equivalentes a las facturas de venta, siempre que por la naturaleza de las actividades que realiza el contribuyente, ello se justifique plenamente. A este efecto y salvo resolución expresa en que se autorice el uso de otros documentos, solo se consideran documento equivalentes las cintas o “Tickets” de venta emitidos por máquinas o cajas registradoras, cuando contengan la información siguiente...”*<sup>118</sup>

El Decreto-Ley número 96-84 emitido por el jefe de Estado en Consejo de Ministros contiene la **Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales**, el cual en su Capítulo IV establece “De la obligación de emitir facturas o documentos equivalentes” y el artículo 9 regula: *“Las personas individuales o jurídicas que no tengan calidad de contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, deben emitir facturas o documentos*

---

<sup>116</sup>*Ibid.* Artículo 36

<sup>117</sup>*Ibid.* Artículo 82

<sup>118</sup> Acuerdo Gubernativo Número 448-88, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 20

*equivalentes, cuando proceda, en los casos que realicen actos gravados por esta ley.”<sup>119</sup>*

El artículo 10 de la misma normativa jurídica lee así: *“Las personas individuales que presten servicios personales afectos al impuesto que establece esta Ley sin que medie relación de dependencia, deben extender facturas, recibos o documentos equivalentes.”<sup>120</sup>*

En el mismo sentido el artículo 11 de la **Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales** indica: *“El impuesto debe pagarse en: ...7. Las facturas, recibos o documentos equivalentes por la prestación de servicios personales, en la fecha en que se extiendan dichos documentos...”<sup>121</sup>*

En complemento a lo regulado en la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, también es necesario hacer referencia al Acuerdo Gubernativo número 1014-84 del Ministerio de Finanzas Públicas contiene el **Reglamento de la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales**. Este reglamento contiene en su artículo 10 lo siguiente: *“En las facturas, recibos o documentos equivalentes que emitan en formas impresas o litografiadas, con motivo de los actos a que se refieren los numerales 6, 9, 11, 12 del artículo 2º de la Ley, se pueden cubrir el impuesto respectivo mediante la utilización de timbres fiscales, o por cualquiera de los otros medios a que se refiere el artículo 17 de la Ley.”<sup>122</sup>*

El artículo 2º en el inciso 11, al que se hace mención el artículo indicado anteriormente dice: *“Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes: ...*

---

<sup>119</sup> Decreto-Ley número 96-84, Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales. Artículo 9

<sup>120</sup>*Ibid.* Artículo 10

<sup>121</sup>*Loc. Cit.*

<sup>122</sup> Acuerdo Gubernativo 1014-84, Reglamento de la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, artículo 10

*11. Las facturas, recibos o documentos equivalentes pro el pago de honorarios por la prestación de servicios profesionales...”<sup>123</sup>*

Y el artículo 17 al que también se hace referencia indica: *“La liquidación y pago del impuesto se efectuará mediante la utilización de papel sellado, timbres fiscales o el uso de máquinas estampadoras de timbres fiscales, debidamente autorizadas por la dirección General de Rentas Internas...”<sup>124</sup>*

La **Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales** queda derogada por el Decreto número 61-87 del Congreso de la República. Esta ley regula en el artículo 2: *“De los documentos afectos... 10. Las facturas, recibos o documentos equivalentes por la prestación de servicios personales, cuando no exista la relación de dependencia.11. Las facturas o recibos por el pago de servicios no personales, cuando el obligado no esté dentro del ámbito al Valor Agregado. 12. Las facturas, recibos o documentos equivalentes, por el pago de honorarios por la prestación de servicios profesionales...”<sup>125</sup>*

Según lo establecido tanto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, como en las dos leyes de Papel Sellado y Timbres Fiscales a que se hace referencia, se entiende que no estaba regulada la figura de la factura especial, más si se era amplio en la autorización para emitir otros documentos en los casos en que fuera posible emitir facturas, rigiéndose por la ley a la que estuviera afecta la actividad que se pretendiera documentar.

#### **5.4.2 Fundamento legal de la factura especial**

En el año 1992 entra en vigencia una nueva **Ley del Impuesto al Valor Agregado** con el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala sin reformas,

---

<sup>123</sup>Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 97-84, *Op. Cit.* Artículo 2°

<sup>124</sup>*Ibid* Artículo 17

<sup>125</sup> Congreso de la República, Decreto Número 61-85. Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales. Artículo 2.

derogando el Decreto número 97-84 del Congreso de la República al que se hacía referencia anteriormente.

Este cuerpo legal contiene en su Capítulo VII: “La Facturación por Cuenta del Vendedor” y estipula en su artículo 52: *“De la facturación por cuenta del vendedor. Cuando un contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o por cualquier otra circunstancia no extiendan o no entreguen las facturas correspondientes, deberán emitir una factura especial por cuenta del vendedor y le retendrá el impuesto respectivo.”*<sup>126</sup>

El artículo 4 de las disposiciones transitorias, derogatorias y de la vigencia regula: *“Autorización de documentos. Las facturas y documentos equivalentes autorizados por la Dirección al amparo del Decreto Ley 97-84 podrán seguir utilizándose por los contribuyentes durante los 6 primeros meses de vigencia de esta ley. En este mismo período de tiempo deberán solicitar a autorización de los documentos establecidos por la presente ley y su reglamento.”*<sup>127</sup>

**El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**, queda contenido en el Acuerdo Gubernativo Número 509-92, el cual amplía la regulación de las facturas especiales, indicando en su artículo 30 los requisitos de las mismas.

El artículo 42 a que se hace mención, regulaba: *“Los contribuyentes que paguen intereses sobre títulos valores en oferta pública a más de 25 personas individuales quienes, por la naturaleza de sus actividades o por cualquier otra circunstancia, no extiendan o no entreguen las facturas correspondientes, podrán emitir mensualmente por cuenta de tales beneficiarios una sola factura especial global, en forma establecida en el artículo 52 de la Ley.”*<sup>128</sup>

---

<sup>126</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decretó Número 27-92, sin reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 52

<sup>127</sup>*Ibid.* Artículo 4 de las Disposiciones Transitorias, Derogatorias y de la Vigencia.

<sup>128</sup> Acuerdo Gubernativo 509-92, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 42

Es en esta legislación en la que se crea por primera vez la factura especial, creándola como la figura jurídica y documento fiscal por medio del cual puede documentarse la compra de un bien o adquisición de un servicio proveniente de una persona que no es contribuyente.

Luego de la creación de las facturas especiales para cubrir la necesidad de documentar las actividades afectas al Impuesto al Valor Agregado, en las que quien vende o presta el servicio no extiende una factura; se vuelve innecesaria la emisión de documentos equivalentes o recibos timbrados.

Se crea el Decreto número 37-92 del Congreso de la República, el cual contiene una nueva **Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos**, el cual modifica su nombre, siendo el anterior **Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales**. Esta ley deja de regular los documentos equivalentes, las facturas y los recibos, los cuales pagaban el impuesto por medio de la adhesión de timbres, esto se debe a que las facturas, los documentos equivalentes y los recibos dejan de ser documentos afectos a dicho impuesto y el artículo 42 del Decreto número 37-92 del Congreso de la República regula: *“Todas las personas que extiendan recibos, facturas o cualquier documento equivalente, quedan obligadas a conservar los talones, codos o duplicados de los mismos, hasta que prescriban los derechos del Estado.”*<sup>129</sup>

La Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos actualmente se encuentra contenida en el Decreto número 37-92 del Congreso de la República, reformado por los Decretos 5-2012 y 10-2012 emitidos por el Congreso de la República y el Acuerdo Gubernativo 424-2006 contiene su reglamento.

Actualmente continua vigente la existencia de la figura jurídica de factura especial y se encuentra regulada en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República reformado por el decreto 04-2012 emitido también por el Congreso de la República, Libro II del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado; el Acuerdo Gubernativo 05-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al

---

<sup>129</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 37-92, Ley de del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Artículo 42

Valor Agregado; y La Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

### **5.5 Características y contenido de la factura especial**

El artículo 53 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** estipula que las facturas especiales deben ser autorizadas por la SAT<sup>130</sup>. Y es el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el que fija sus características y contenido.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula en su artículo 30: *“A partir del inicio de la vigencia de este reglamento las facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente, notas de débito, de crédito, deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos, y características siguientes:*

- i. Identificación del tipo de documento de que se trate.*
- ii. Serie y número correlativo del documento. La serie será distinta para cada establecimiento del contribuyente.*
- iii. Según corresponda a cada tipo de documento, conforme a la legislación vigente, las frases siguientes: a. No genera derecho a crédito fiscal, b. Pago directo, número de resolución y fecha, c. Sujeto a pagos trimestrales. d. Sujeto a retención definitiva.*
- iv. Nombres y Apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si lo tuviere, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.*
- v. Número de Identificación Tributaria del contribuyente emisor.*
- vi. Dirección del establecimiento y oficina en donde se emita el documento.*
- vii. Fecha de emisión del documento.*
- viii. Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.*

---

<sup>130</sup>Decreto Número 27-92, *Op. Cit.* Artículo 53.

*ix. NIT del adquirente. Si este no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas “CF” o en su defecto el número de documento de identificación personal.*

*x. Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.*

*xi. Descuentos concedidos si los hubiere.*

*xii. Cargos aplicados con motivo de la transacción.*

*xiii. Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda.*

*Los datos a que se refiere los numerales del 1) al 6) deben estar impresos en los documentos elaborados por la imprenta, excepto cuando la SAT les autorice el cambio de régimen, caso en el cual podrán seguir utilizando las facturas autorizadas hasta agotarlas, agregándose un sello para agregar las frases indicadas en el numeral 3) anterior.*

*La emisión de facturas en papel deberá realizarse de forma que se garantice su legibilidad y que no se borren con el transcurso del tiempo.*

*En cuanto a los datos señalados que deberán contener los documentos autorizados, los mismos se imprimirán de conformidad con las especificaciones u autorice la Administración Tributaria.*

*Dependiendo de la naturaleza de la actividad económica del contribuyente, la Administración Tributaria podrá autorizar el uso de facturas con espacios en blanco para que el adquirente consigne su nombre completo y su Número de Identificación Tributaria. También podrá autorizar el uso de facturas para establecimientos temporales. En ningún caso estas últimas podrán sustituirse por las autorizadas para su uso en establecimientos con dirección comercial fija.”<sup>131</sup>*

---

<sup>131</sup> Acuerdo Gubernativo 05-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 30.

## 5.6 La factura especial como documento

En el caso en el que un contribuyente adquiere bienes o servicios de otra persona, y esta no cumpla con la obligación de entregar la correspondiente factura, entonces debe emitirse a cuenta del vendedor la factura especial, la cual es útil como medio para documentar y deducir gastos y recuperar el IVA; con dicha factura especial el prestador del servicio o vendedor de bienes soporta los pagos de IVA e ISR. Para comprender mejor la utilidad de la factura especial como documento, a continuación se explica el fundamento legal.

El artículo 22 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** regula en el inciso 4: *“Procedencia de las deducciones. ...Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales: a. Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes. b. Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestado por contribuyentes. c. Facturas o documentos emitidos en el exterior. d. Testimonio de escrituras públicas autorizadas por el Notario, o el contrato privado protocolizado. e. Recibos de caja o notas de débito, en el caso de los gastos que cobran las entidades vigiladas e inspeccionadas por la Superintendencia de Bancos. f. Planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y los recibos que éste extienda, libros de salarios, planillas, en los casos de sueldos, salarios o prestaciones laborales, según corresponda. g. Declaraciones aduaneras de importación con la constancia autorizada de pago, en el caso de importaciones. h. Facturas especiales autorizadas por la Administración Tributaria. i. Otros que haya autorizado la Administración Tributaria.”*<sup>132</sup>

El artículo al que se hace mención en el párrafo anterior incluye a la factura especial como un requisito para que pueda aplicarse las deducciones.

Los gastos no deducibles, son todos aquellos que no cumplen con los requisitos para que la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo califique como tal al momento de determinar el impuesto a pagar. El artículo 23 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** enumera

---

<sup>132</sup> Congreso de la República, Decreto Número 10-2012, *Op. Cit.* Artículo 22

cada uno de los supuestos en los que un gasto se categoriza como no deducible, entre ellos se encuentra la literal d) del artículo referido anteriormente, el cual indica que son gastos no deducibles: “...los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entienden por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable...”<sup>133</sup>

**Tuncho Granados** presenta dos clasificaciones de gastos no deducibles, los cuales son:

i. “Gastos que no hayan tenido su origen en el negocio: Como dueño de un negocio puedo hacer gastos que no son necesarios para manejarlo. Normalmente estos gastos son gastos personales o de recreo que n tienen nada que ver con el negocio y por lo tanto no se pueden deducir.

ii. Gastos no documentados: Los gastos que no cuenten con el respaldo de un documento legal (facturas y otros documentos autorizados) tampoco se pueden deducir.”<sup>134</sup>

Con relación a lo que se ha ido explicando, el artículo 18 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** expresa: “Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes: a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto-impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley, así mismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un Generador de

---

<sup>133</sup>*Ibid* Artículo 23

<sup>134</sup> Granados, Tuncho, *Conta e Impuestos para los que no Muy Que*, Guatemala, Ediciones Fiscales, S.A., 2010, Pág. 33

*Facturas Electrónicas que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria; b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su número de Identificación Tributaria; c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorarios; d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta Ley; y e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente...*<sup>135</sup> Este artículo es un fundamento legal de la importación y necesidad de la documentación de la compra de bienes y adquisición e servicios para la contabilidad y administración de un contribuyente.

Para entender mejor el crédito fiscal se hace referencia al artículo 15 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** la cual define: “...es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.”<sup>136</sup> Luego el artículo 16 del mismo cuerpo legal regula “*Procedencia del crédito fiscal. Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. Se entiende por actividad económica, la actividad que supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios.*”<sup>137</sup>

En conclusión, cuando un contribuyente de IVA paga más impuesto del que cobra en un mes, tiene un saldo a su favor, el cual se conoce como crédito fiscal. Este saldo acreditado a favor del contribuyente, lo puede utilizar en la declaración del mes siguiente.

---

<sup>135</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículo 18.

<sup>136</sup> *Ibid* Artículo 15

<sup>137</sup> *Ibid* Artículo 16.

El artículo 29 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** enumera taxativamente los documentos obligatorios que deben los contribuyentes afectos al IVA. Dicho artículo regula: *“Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquirente, y a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos: a) Facturas, por ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto, y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura q la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente. b) Facturas de Pequeño Contribuyente, para el caso de los contribuyentes afiliados al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en esta Ley. c) Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas. d) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas. e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento e tiempo de sus obligaciones tributarias.”*<sup>138</sup>

De lo anterior es claro que todos los contribuyentes del IVA están obligados a documentar toda actividad de venta que realicen. Para dar entero cumplimiento a la emisión de los documentos a que el artículo 29 hace referencia es necesario conocer las especificaciones con que deben cumplir legalmente.

Los documentos que acrediten compra de bienes o adquisición de servicios deberán contar con características básicas y obligatorias, estas se encuentran reguladas en el artículo 30 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**<sup>139</sup>, la cual indica: *“los documentos deberán ser autorizados previamente por la Dirección, que llevará el registro y control computarizado de los mismos.”* La dirección a que se hace referencia en dicho artículo es la Superintendencia de Administración Tributaria.

---

<sup>138</sup>*Ibid*, artículo 29.

<sup>139</sup>*Ibid*, Artículo 30

La **Ley del Impuesto al Valor Agregado** también regula la forma de pago del impuesto en los documentos a que se hizo mención anteriormente. El artículo 32 indica: *“en las facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, el impuesto siempre debe estar incluido en el precio, excepto en los casos de exenciones objetivas de venta de bienes y prestación de servicios que por disposición de la ley no se deba cargar el Impuesto al Valor Agregado. En los casos de compra y adquisición de insumos de producción local a que se refiere el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, debe emitírsele la factura indicando que es una venta no afecta al Impuesto al Valor agregado”*.<sup>140</sup>

De lo anteriormente explicado se entiende que la factura especial es un documento fiscal que cumple la función de documentar o establecer físicamente en un documento la venta de un bien o la prestación de un servicio sujeto al IVA, extendida por parte del comprador o acreedor del servicio.

### **5.7 Contribuyentes obligados por ley a emitir facturas especiales**

Según lo establecido en el artículo 16 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**: *toda persona individual o jurídica que lleve contabilidad completa según lo establecido en el Código de Comercio, los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, y a quienes la Administración Tributaria autorice, emitiendo un número de resolución.”*<sup>141</sup>

También deberán extender factura especial, reteniendo el impuesto respectivo, los contribuyentes que adquieran un bien o servicio de persona individual que por la naturaleza de su actividad o cualquier otra circunstancia, no le extienda o entregue la factura correspondiente<sup>142</sup>, esto es según lo regulado en el artículo 52 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas**.

---

<sup>140</sup>*Ibid* Artículo 32

<sup>141</sup>Decreto Número 10-2012, *Op. Cit.* Artículo 16

<sup>142</sup> Decreto Número 27-92, *Op. Cit.* Artículo 52

Cuando el emisor de la factura especial haga constar en la misma que el vendedor o prestador de servicios se negó a emitirle la factura correspondiente. Esto según lo regulado en el artículo 52 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.

Las personas que actúan como contribuyentes de impuestos autorizadas para emitir facturas especiales son:

El artículo 52 “A” del cuerpo legal indicado anteriormente, los exportadores de productos agropecuarios, artesanales o de reciclaje, registrados como tales ante la SAT cuando adquieran, dichos productos a personas individuales o jurídicas que no sean productores autorizados ni registrados ante la SAT como proveedores de dichos productos a exportadores.<sup>143</sup>

### **5.8 Obligaciones formales y materiales de quienes facturan por cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios.**

Según lo indicado en el artículo 16 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>144</sup>, el contribuyente que emita facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios deberá:

- i. “Retener con carácter de pago definitivo el Impuesto Sobre la Renta, aplicando el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado*
- ii. Consignar el monto del impuesto retenido.*
- iii. Entregar la copia de la factura especial al vendedor de bienes o prestador de servicios, la que servirá como constancia de retención del Impuesto Sobre la Renta.*
- iv. Presentar y enterar el impuesto retenido con la declaración jurada de retenciones con un anexo en el cual se especifique el nombre y apellido completos, domicilio fiscal y Número de Identificación Tributaria o número de identificación personal de cada una de*

---

<sup>143</sup>Ibid. Artículo 52 “A”

<sup>144</sup>Decreto Número 10-2012, *Op. Cit.* Artículo 16

*las personas a las que le emitió la factura especial, el concepto de la misma, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones.”*

## **5.9 Factura especial por cuenta del productor de productos agropecuarios y artesanales**

Por medio del Decreto 4-2012 del Congreso de la República que contiene reformas a la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** se adiciona el artículo 52 “A”. Este regula la situación particular de los contribuyentes exportadores de productos agropecuarios, artesanales y reciclados registrados como tales por la SAT, de conformidad con el Decreto 20-2006 del Congreso de la República.

El artículo mencionado anteriormente establece que: *“los contribuyentes exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, que estén registrados como tales por la Administración Tributaria, de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, deben emitir factura especial en todas las compras que efectúen de dichos productos, tanto a personas individuales o jurídicas, excepto cuando dichas compras las efectúen a productores autorizados y registrados ante la Administración Tributaria como proveedores de los productos referidos a exportadores, quienes deberán emitir la factura correspondiente...”*<sup>145</sup>. Los exportadores que compren a un productor autorizado, no emitirán factura especial, si el primero entrega copia de la resolución de autorización de la Administración Tributaria al iniciar la relación comercial y atendiendo a la fecha de actualización del productor.

Según lo que determina el artículo 52 “A” de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**, la excepción para emitir facturas especiales: *“cuando las compras que efectúen sean a productores autorizados y registrados ante la Administración tributaria como proveedores de los productos referidos a exportadores, quienes deberán, sin excusa alguna, emitir la factura que corresponde y no es permitido que ésta sea reemplazada*

---

<sup>145</sup>Decreto Número 27-92, *Op. Cit.*, Artículo 52 “A”

*por una factura especial.*<sup>146</sup> La autorización y registro es autorizada por un año y es por ello que debe presentarse la actualización.

El mismo artículo referido anteriormente regula que: *“la autorización y registro podrán ser cancelados por la Administración Tributaria, en el caso en que se establezca que está comercializando producto agropecuario, artesanal, productos reciclados, de otros productores o fabricantes o realiza operaciones de comercialización ajenas a su producción agrícola, ganadera, artesanal u operación de reciclado. Deberá notificársele al productor la resolución de cancelación, concediéndole audiencia por el plazo de 5 días para que se pronuncie y presente pruebas de descargo; agotado el plazo se emitirá resolución de cancelación para continuar actuando como productor autorizado.”*<sup>147</sup>

*“La resolución de la cancelación tiene efectos suspensivos para el productor solicitante, por lo que mientras dure el proceso administrativo o judicial, el exportador al realizar compras al productor afectado, deberá emitirle la factura especial y procede a efectuar las retenciones respectivas del Impuesto al Valor Agregado y de Impuesto Sobre la Renta,”*<sup>148</sup> lo cual se encuentra estipulado por el mismo cuerpo legal.

*“Los contribuyentes autorizados y registrados de la Administración Tributaria como exportadores de productos agropecuarios, artesanales o reciclados, no enterarán el IVA retenido en las facturas especiales, sino que lo consignarán como débito y crédito fiscal, para fines de registros contables y de presentación de la declaración mensual electrónica, en la cual deberá acompañarse en los anexos detalladamente las facturas especiales emitidas durante el período impositivo.”*<sup>149</sup>

*“En el caso en que un exportador realice compra de productos agropecuarios, artesanales o reciclados destinado a la exportación a través de intermediarios, el*

---

<sup>146</sup>*Loc. Cit.*

<sup>147</sup>*Loc. Cit.*

<sup>148</sup>*Loc. Cit.*

<sup>149</sup>*Loc. Cit.*

*exportador deberá emitir una factura especial al intermediario, reteniendo el IVA y el ISR correspondiente. Los intermediarios al momento de efectuar las compras a intermediarios, personas individuales o jurídicas, a productores no autorizados ni registrados, como proveedores de los productos referidos, en lugar de emitir factura especial deberá emitir nota de abono autorizada por la Administración Tributaria, la cual no puede exceder del monto vendido al exportador.”<sup>150</sup>*

#### **a. Autorización para emitir facturas especiales**

Según lo regulado en el artículo 52 “A” de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**<sup>151</sup>:

*“... Los productores, para ser autorizados y registrados por primera vez, deben presentar solicitud mediante declaración jurada, en cualquier mes del año; sin embargo, la autorización vencerá en el mes de junio del año. Todos los productores autorizados y registrados deben actualizarse ante la Administración Tributaria presentando declaración jurada en junio de cada año. Tanto para inscribirse como para actualizarse deberán adjuntar a la declaración jurada, los documentos siguientes:*

*i. Solvencia fiscal o constancia de estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;*

*ii. Certificación emitida por el contador del productor, de las ventas realizadas a exportadores de agropecuarios, artesanales y reciclados, de julio del año anterior a junio del año en que se solicita su actualización, adjuntando las facturas emitidas o facturas especiales.*

*iii. Documentación que pruebe la propiedad, usufructo, arrendamiento, derechos de posesión u otro derecho real sobre el bien inmueble donde se cultiva el producto de exportación y la extensión de dicho bien donde se cría el ganado. Este requisito no aplica a los casos de artesano y productos reciclados;*

---

<sup>150</sup>*Loc. Cit.*

<sup>151</sup>*Loc. Cit.*

*iv. Informe sobre la cantidad estimada de producción para el período que se registra o actualiza, considerando al extensión de la tierra, tipo de producto y demás factores que incidan en la cantidad de producto o ganado a producir, la cual deberá ser expresada en la misma unidad de medida que factura su producción; el informe deberá estar firmado por el contador autorizado, contribuyente o representante legal;*

*v. libro de salarios y planilla reportada al IGSS de sus trabajadores agrícolas, ganaderos, artesanales o en la operación de reciclado.*

*vi. Documentación de soporte de la compra de insumos agrícolas para la producción del producto exportable, o de la materia prima en el caso de productos artesanales...”*

En el caso de exportadores que compre a productores autorizados, para no verse en la necesidad de emitir facturas especiales, deberá exigirse la copia de la resolución en que la Administración Tributaria autoriza.

### **5.10 Casos en los que no debe extenderse factura especial**

La excepción es cuando dichas compras las efectúen a productores autorizados y registrados ante la Administración Tributaria como proveedores de los productos referidos a exportadores, quienes deberán emitir la factura correspondiente, sin opción a hacer uso de las facturas especiales.

La **Ley del Impuesto al Valor Agregado** indica expresamente en su artículo 142 “A” que: *“No podrán emitirse facturas especiales entre contribuyentes del impuesto, ni tampoco en las operaciones de carácter habitual que se realicen entre personas individuales.”*<sup>152</sup>

Las facturas especiales son una figura jurídica creada y existente actualmente en la legislación guatemalteca, las cuales en parte pretenden evitar en alguna medida la evasión fiscal de las personas individuales o jurídicas que por alguna razón no puedan o no deseen emitir factura, en tal caso la facturación se hará por quien adquiere los bienes y/o servicios a cuenta del vendedor de bienes o prestador de servicios.

---

<sup>152</sup>*Loc. Cit.*

La regulación de dicha figura jurídica en la normativa guatemalteca es positiva al coadyuvar con la recaudación y minimizar la evasión fiscal en las transacciones, al documentar las ventas y servicios prestados en los que no se extienda la factura. Sin embargo, en la práctica se incurre en deficiencias y afectación negativa al emisor de las mismas.

Para entender la incidencia de la factura especial en el ámbito tributario guatemalteco es necesario comprender el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta.

### 5.11 Retenciones

Según define la **Real Academia Española**<sup>153</sup>, retención es: *“la acción y efecto de retener. Parte o totalidad retenida de un sueldo salario u otro haber.”* En materia tributaria explica que es: *“descuento que se practica sobre un pago para la satisfacción de una deuda tributaria”*.

Un agente de retención, según define **Tuncho Granados**: *“son quienes, al pagar un impuesto a otras personas, están obligados a retener de los mismos, una parte, o su totalidad y pagarlos (enterarlos) al fisco”*.<sup>154</sup>

Por lo que debe entenderse que una retención es la actividad por medio de la cual una persona denominada “agente de retención” y nombrada por la Superintendencia de Administración Tributaria, se encarga de descontar el porcentaje del impuesto que corresponda sobre el total de la venta al emitir una factura, para luego enterarlo al fisco.

Según lo indicado en el último párrafo del artículo 16 de la **Ley del impuesto Sobre la Renta**: *“...Los contribuyentes, por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición, deben presentar y enterar el impuesto retenido con la declaración jurada de retenciones, debiendo acompañar a la misma un anexo en el cual se especifique el nombre y apellido completos, domicilio fiscal y Número de Identificación Tributaria o número de identificación personal, de cada una de las personas a las que le emitió*

---

<sup>153</sup> Real Academia Española; *Op. Cit.* Página 1963

<sup>154</sup> Granados, Tuncho, *Conta e Impuestos para los que No Muy Que*, Guatemala, Ediciones Fiscales, S.A., 2010, Pág. 58

*factura especial, el concepto de la misma, la renta acreditada o pagada y el monto de la retención, dentro de los primeros diez días del mes siguientes al que corresponda el pago de las remuneraciones.”<sup>155</sup>*

### **5.12 Forma y Modo de pago de las retenciones practicadas, tanto del Impuesto Sobre la Renta como del Impuesto al Valor Agregado**

Respecto del pago de la retención del Impuesto Sobre la Renta en la emisión de facturas especiales, el artículo 16 de la **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>156</sup> estipula expresamente que los impuestos retenidos al emitir facturas especiales deberán enterarse de la siguiente manera:

*“Deberá pagarse dentro de los primeros diez días del mes siguiente en que se efectuaron las retenciones. Por ejemplo, todas las retenciones que se hayan realizado durante todo el mes de enero deberán pagarse durante los primeros diez días del mes de febrero.”*

Ahora, haciendo referencia al Impuesto al Valor Agregado, la forma de pago de lo retenido de dicho impuesto en la emisión de facturas especiales se encuentra regulado en el artículo 54 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**, el cual indica que: *“El impuesto retenido en las facturas especiales se pagará siempre en efectivo, y deberá enterarse a la Dirección, en los bancos del sistema o en las instituciones autorizadas para el efecto, dentro del mes calendario siguiente al de cada periodo impositivo, utilizando el formulario de pago DRI-1, al que se adjuntará un detalle de las facturas especiales emitidas en el mes inmediato anterior. Este detalle deberá contener: El número correlativo de la factura, el nombre completo del vendedor, su número de identificación tributaria (NIT) o del de su cédula de vecindad, el monto total de la venta y el impuesto retenido. Los contribuyentes registrados en el Régimen especial de devolución del crédito fiscal a los explotadores que establece el artículo 25 de esta ley, no enterarán el impuesto retenido en las facturas especiales. El impuesto retenido lo*

---

<sup>155</sup>Decreto Número 10-2012, *Op. Cit.* Artículo 16

<sup>156</sup>*Loc. Cit.*

*consignarán como débito y crédito fiscal, para fines de registros contables y de prestación de la declaración mensual. A dicha declaración deberán acompañar el detalle de las facturas especiales emitidas durante el período impositivo, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior. En consecuencia, estos exportadores en ningún caso podrán solicitar devolución de crédito fiscal por la emisión de facturas especiales”.*<sup>157</sup>

### **5.13 Retención del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado**

En menester indicar que la tarifa de retención del Impuesto Sobre la Renta para la compra de bienes o adquisición de servicios que debe aplicarse actualmente tiene algunas variantes, las cuales consisten en que durante el año 2013 el porcentaje a aplicar es del 6% y del año 2014 en adelante la tarifa de retención ascenderá al 7%. En cuanto a la retención de la tarifa del Impuesto al Valor Agregado no hay ningún cambio actualmente, por lo que continuará siendo del 12%.

Lo anteriormente descrito se encuentra regulado en los artículos 16, 48 y 173 de la actual **Ley del Impuesto Sobre la Renta**<sup>158</sup> y en los artículos 10 y 52 de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**<sup>159</sup> y sus reformas.

Para una mejor comprensión respecto de la retención de impuestos que corresponde realizarse al emitirse facturas especiales se presenta un ejemplo:

---

<sup>157</sup> Loc. Cit.

<sup>158</sup> Decreto Número 10-2012, *Op. Cit.* Artículos 16, 48 y 173.

<sup>159</sup> Decreto Número 27-92, *Op. Cit.*, Artículos 10 y 52

Considerando la compra de un bien por un monto total de Q. 112.00

El valor neto de la compra es el monto total menos el 12% del IVA, lo que da como resultado Q.100.00.

Descuento del IVA:

El valor del IVA es de Q. 12.00, lo que corresponde al 12%, por lo que la retención debe ser de Q. 12.00.

Descuento del ISR, tomando como base el valor neto de Q.100.00, a esa cantidad se le aplica del 6% del ISR, lo que corresponde a Q. 6.00, y es sobre ese monto que debe realizarse la retención de dicho impuesto.

De ello resulta que el valor total a pagar al vendedor o prestador de servicios es de Q. 94.00, ya con las correspondientes retenciones efectuadas.

## **CAPÍTULO FINAL**

### **Presentación, análisis y discusión de resultados**

#### **6.1 Presentación**

Para realizar la presente investigación jurídica-doctrinaria, además de hacer una investigación exhaustiva de la doctrina y la legislación aplicable a las facturas especiales; también se recurrió a entrevistar a diversos profesionales, tanto Abogados y Notarios como Auditores y Contadores Públicos. Las entrevistas fueron utilizadas como medio de recolección de información respecto de la opinión y conocimiento de los profesionales expertos en la materia tributaria, específicamente en el tema de la factura especial.

Se pudo verificar que, a pesar de ser todos los entrevistados, expertos en materia tributaria, sus opiniones difieren respecto a la factura especial. Sin embargo, todos conocen su fundamento legal y la influencia que tuvo en esa figura jurídica las últimas reformas legales que sufrió el ámbito tributario en Guatemala. De allí la elección de las unidades de análisis determinadas, que fue la legislación nacional estrictamente.

#### **6.2 Discusión**

El análisis de esta investigación se realizó con la indagación en todo tipo de regulación nacional de la factura especial, desde sus antecedentes legales hasta la actualidad, acudiendo a la doctrina como complemento explicativo. La información legal y doctrinaria recaudada fue comparada con la opinión y explicación brindada por los entrevistados.

La emisión de facturas especiales logra cumplir parcialmente el objetivo de documentar gastos y costos y a la vez evitar la evasión fiscal del IVA e ISR. Se dice que se logra parcialmente porque es en el emisor de la factura especial en quien recae la carga tributaria, debido a que los comerciantes informales no están interesados en tributar.

Su emisión se vuelve necesaria para documentar costos y gastos y, de no hacerlo, los costos y gastos no documentados se convertirían en gastos no deducibles para la

declaración del Impuesto Sobre la Renta, ya que no existiría un documento fiscal que los respalde.

Es entonces, que en el caso que un contribuyente realice una compra o reciba un servicio de parte de una persona que no cuenta con facturas para emitir, será la persona beneficiada del bien o servicio quien emitirá una factura con carácter de “especial”.

El artículo 52 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula el caso de la emisión de facturas especiales por cuenta de productores agropecuarios y artesanales. Un ejemplo de lo indicado en el artículo mencionado es la emisión de facturas especiales por parte de los cafetaleros: La Cafetalera “Capuchín, S.A.” exporta café a países de Centroamérica. Esta cafetalera, para recolectar su producto le compra a un pequeño comerciante que no se encuentra inscrito como contribuyente en la Administración Tributaria ya que su actividad es temporal, irregular, y sus ingresos son mínimos y en la práctica a éste se le denomina “coyote”. El coyote se aboca a agricultores de café para que se lo vendan, dicha venta no queda documentada. Luego, el Coyote le vende el café a Capuchín, S.A., pero por la venta el coyote no extiende factura. Capuchín, S.A. se encuentra inscrita ante la Administración Tributaria bajo el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas; por lo que según el artículo 21 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sus costos y gastos útiles, necesarios, pertinentes o indispensables le son deducibles. Capuchín, S.A. procede a extenderle una factura especial al Coyote para documentar la compra y convertirla en un costo y gasto deducible.

De lo anterior, se entiende que en el Impuesto al Valor Agregado la factura especial es útil para acreditar documentalmente la compra de bienes y adquisición de servicios; constituyendo un crédito fiscal y un costo y gasto deducible para el adquirente.

Por medio de la creación de las facturas especiales se pretende: Por una parte, combatir la evasión fiscal. Se hace necesario que a las personas que vendan productos o presten servicios y no estén inscritas en la Administración Tributaria, se les emitan factura especial y en ella se retengan los impuestos correspondientes. Y, por la otra,

recaudar impuestos en las actividades agropecuarias y artesanales como lo expone el artículo 52 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La retención de los impuestos respectivos en las facturas especiales; en la práctica, corre por cuenta del adquiriente de los bienes o servicios. De conformidad con el artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en las facturas especiales, el impuesto siempre debe estar incluido en el precio; por lo que sería al valor pactado al que se le deducen los impuestos correspondientes.

En el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, los contribuyentes muestran desinterés en la emisión de facturas especiales, como documentos que soportan la compra de bienes y adquisición de servicios a personas no registradas ante la administración tributaria, quienes como consecuencia, no emiten facturas. Debido a que estos contribuyentes realizan el pago del Impuesto Sobre la Renta sobre el total de sus ingresos sin deducción de costos y gastos; no les resulta beneficioso emitir facturas especiales si en lo único que incurrirían es en gastos administrativos y diligencias operativas.

Por otra parte, respecto del IVA es un ámbito en el que es de carácter obligatorio emitir facturas especiales por toda aquella compra de bienes o adquisición de servicios por la que no se emitan facturas, con independencia del régimen al que estén afectos en el Impuesto Sobre la Renta.

En el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, los contribuyentes presentan su declaración anual del Impuesto Sobre la Renta deduciendo de sus ingresos, sus costos y gastos para determinar su renta imponible y aplicar el tipo impositivo correspondiente y así determinar el impuesto a pagar. Es por ello que para estos contribuyentes, no solamente es atractivo sino necesario emitir facturas especiales, ya que de no hacerlo en los casos que compren bienes o reciban servicios de contribuyentes que no se registran en la Administración Tributaria o en los casos de adquirir productos agropecuarios o artesanales incurrirían en gastos no deducibles, lo cual incrementaría la renta imponible afecta al tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta.

Los objetivos primordiales de la factura especial son los siguientes:

- a. Que las entidades con actividad mercantil cuenten con una herramienta para documentar las compras de bienes y adquisición de servicios obtenidos de personas no registradas en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.
- b. Poder documentar la adquisición de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, registrados como tales en la Administración Tributaria.
- c. Que todas las personas que no están inscritas bajo régimen alguno en la Administración Tributaria -SAT- o que no están obligadas a llevar contabilidad, tributen. Esto se logra en un porcentaje mínimo, debido a que no todas las personas se benefician con la emisión de facturas especiales por lo que no tienen interés en la emisión de las mismas.
- d. Motivar el incremento de la recaudación tributaria; esencialmente, podría decirse que ésta es la razón básica y principal de la existencia de las facturas especiales, y debe de entenderse que es uno de los principales intereses del Estado; la recaudación de impuestos.

### **6.3 Análisis de resultado**

Se alcanzó el objetivo general de la presente investigación, pues se indagó en determinar si es efectiva la emisión de la factura especial en el ámbito tributario de Guatemala. Se logró establecer que a pesar que la legislación nacional brinda una regulación lógica, clara y suficiente la figura jurídica de la factura especial, su efectividad práctica es parcial; esto se debe a que en Guatemala, la población carece de cultura tributaria; razón por la cual no busca colaborar con el fisco en la recaudación, sino las formas de no enterar al fisco los impuestos correspondientes.

Con la emisión de las facturas especiales, se pretende que los contribuyentes cumplan con la obligación de tributar y recaudar tributos a través de esta herramienta; así como evitar la evasión fiscal en todos los casos en los que no se emita factura. La factura en principio involucra al Impuesto al Valor Agregado, siendo este impuesto afecto a toda compra de bienes o adquisición de servicios.

Se hace necesario documentar toda actividad afecta al IVA en la que los comerciantes informales, los agricultores y artesanos no extiendan factura y esto se pretende lograr por medio de la factura especial.

Además de reportar y documentar el IVA, las facturas especiales también inciden en el ISR. El régimen del ISR al que el contribuyente esté inscrito contribuye a motivarlo o desinteresarlo en la emisión de facturas especiales.

Los contribuyentes al emitir facturas especiales retienen tanto el Impuesto al Valor Agregado como el Impuesto Sobre la Renta para enterarlo al fisco y que de esta manera se logre una mayor recaudación de impuestos y una menor evasión. Sin embargo, según el régimen al que el contribuyente que adquiere el bien o servicio esté inscrito en el Impuesto Sobre la Renta mostrará o no interés en emitirla y, por ende, contribuir con el fisco.

Los inscritos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas muestran interés en emitirla porque pueden deducir sus gastos y costos; todo lo contrario sucede con quienes están en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, que lo único que deben hacer es aplicar la tarifa correspondiente al total de ventas o servicios prestados, menos sus exenciones; sin deducir gastos y costos.

Al alcanzar el objetivo general, también se alcanzaron los objetivos específicos. En este sentido se relacionaron las figuras de la potestad tributaria y la obligación tributaria con base en lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala. Para ello, se determinó que la potestad tributaria es eminentemente de la Constitución Política, siendo ésta la única facultada para crear tributos, arbitrios y contribuciones especiales con exclusividad de cualquier otro órgano o entidad. Y es de la potestad suprema que tiene la Constitución Política de la República de donde se emana la obligación tributaria, por medio de la cual obliga a todos los habitantes con capacidad contributiva a tributar para colaborar con el gasto público del Estado.

Asimismo, se ahondó en comparar las características de los regímenes de las rentas de actividades lucrativas que regula la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se determinó, como diferencia importante para el análisis de la presente investigación, que el

contribuyente inscrito en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, a efecto de determinar su renta imponible, puede deducir gastos y costos; contrario, al de Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Se identificaron y describieron los contribuyentes que la ley autoriza para emitir facturas especiales y, para analizar y comprender la figura jurídica de la factura especial, se hizo una investigación exhaustiva en legislación nacional antigua para construir los antecedentes legales que dieron origen a la creación de la factura especial, siendo el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala sin reformas, que contenía la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuerpo legal que establecía en su Capítulo VII “La Facturación por Cuenta del Vendedor”. Posteriormente, surgieron reformas hasta obtener la legislación vigente que aún regula esta figura jurídica.

Durante todo el desarrollo de la investigación, se buscó determinar la aplicación de la regulación de la factura especial, tanto por parte de los contribuyentes, como por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La factura especial es una figura jurídica que existe únicamente en la legislación guatemalteca. No se encontró legislación internacional o extranjera que regule la factura especial; razón por la cual, tampoco existe doctrina para respaldar el estudio de dicha figura; el fundamento es básicamente legal. La doctrina fue utilizada como fuente de información respecto de aspectos generales del Derecho Tributario y del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

Para complementar lo investigado y ampliar el análisis, se procedió a investigar a diversos profesionales expertos en la materia tributaria, quienes fueron: La Licenciada Eugenia Guadalupe Cordón Campos, Contador Público y Auditor; la Licenciada Sandra Elizabeth Román Sandoval, Contador Público y Auditor; el Licenciado Felipe Andrés Polanco Ávila, Abogado y Notario; el Doctor Juan Carlos Casellas Gálvez, Abogado y Notario; el M.A. Luis Fernando Cordón Morales, Abogado y Notario; y el Doctor Rolando Escobar Menaldo, Abogado y Notario.

Cada uno tuvo la oportunidad de mostrar sus conocimientos respecto de la factura especial y exponer su opinión. Todos los entrevistados afirmaron conocer la figura

jurídica de la factura especial y su fundamento de ley. Sin embargo, en el desarrollo de la entrevista se hizo evidente que no todos conocen su aplicación.

Respecto a si la factura especial es una herramienta para disminuir la evasión fiscal, la mayoría de entrevistados contestaron afirmativamente. La Licenciada Eugenia Córdón indicó que disminuir la evasión fiscal es uno de los objetivos de su creación; el Dr. Juan Carlos Casellas mostró total desacuerdo, explicando que lejos de combatir la evasión fiscal, crea un costo adicional a quien la emite, ya que el emisor termina soportando el pago de los impuestos, los cuales, con base en la ley debería de soportar el vendedor o prestador de servicios. Agregó que dicha figura no es útil para combatir la economía informal, debido a que ellos fijan sus precios sin la intención de tributar, se les paga la totalidad del precio y la carga tributaria es para quien emite la factura; por lo que el comerciante informal sigue evadiendo impuestos.

A pesar de la opinión que expone el Dr. Casellas, la ley estipula taxativamente que en las facturas especiales el impuesto siembre debe estar incluido en el precio, esto según lo indicado en el artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Respecto a la efectividad en la emisión de facturas especiales en el ámbito tributario, se enlaza con el análisis anterior, determinando que no habrá efectos sustanciosos de no existir interés por parte de los contribuyentes a emitir facturas especiales; esto, si solo les representa una carga administrativa.

La Licenciada Córdón expresa que sí es efectiva la emisión de facturas especiales en el caso de los contribuyentes que se encuentran inscritos al Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas en el Impuesto Sobre la Renta, al poder deducir los gastos y costos soportados con las mismas. En el caso de los contribuyentes que se encuentran bajo el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas de dicho impuesto no gozan de ese beneficio.

Por su parte, el Dr. Casellas considera que no es efectiva su emisión, porque la persona que decide emitir una factura especial no lo hace con apego a la ley; esto, porque incurrirá en absorber la carga tributaria sin evitar la evasión fiscal o se emitirán entre contribuyentes del impuesto, prohibición que establece la ley.

El M.A. Cordón se enfocó en el caso de los exportadores, que permite optimizar el control y fiscalización de sus operaciones.

Como apoyo al trabajo de investigación realizado considero necesario integrar la opinión de los expertos, concluyendo que su efectividad dependerá del apego a la ley con que se emita dicho documento, siendo un incentivo para el contribuyente del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas; por la posibilidad de deducir los costos y gastos que soportan dichas facturas especiales.

Enfocado específicamente al Impuesto Sobre la Renta, en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y la conveniencia de que estos contribuyentes emitan facturas especiales, los entrevistados contestaron de manera afirmativa. Sin embargo, el Dr. Casellas hizo la indicación que independientemente del régimen del Impuesto Sobre la Renta en el que está inscrito el contribuyente, es obligatorio emitir factura especial por ser contribuyente del IVA.

Se entró a analizar si tienen los contribuyentes interés en emitir facturas especiales. Por una parte, se considera que tendrán interés, pero solo un grupo mínimo de contribuyentes como consecuencia de la necesidad de documentar una actividad afecta al IVA y al ISR, que específicamente en este último impuesto, es por la procedencia de las deducciones. De lo contrario el contribuyente evitará emitir tales documentos.

Indagando si es solo por falta de cultura tributaria que los contribuyentes no colaboran con el fisco en la recaudación de impuestos o existen otros motivos, se investigó los perjuicios que pueden sufrir los contribuyentes por la emisión de facturas especiales. Para lo cual, la Licenciada Cordón especifica tres perjuicios específicos, que son:

i) Que el pago del impuesto se convierte en una carga administrativa por la tarea de cumplir con las formalidades para enterar al fisco del impuesto “retenido”.

ii) que es un gasto para el contribuyente, ya que no cumple con la finalidad de disminuir la evasión de impuestos, y quien soporta la carga tributaria es el emisor de la factura especial y no quien generó la renta y vendió un bien o brindó un servicio.

iii) Que no genera derecho a crédito fiscal.

La mayoría de entrevistados indicaron no considerar que existiera perjuicios; por lo que sólo se identifican los tres a que se hizo mención.

Se concluye indicando que el objeto principal de la creación de la figura de la factura especial es crear un documento fiscal que fortalezca a la Administración Tributaria, colaborando con la recaudación tributaria y convirtiendo en contribuyentes a los comerciantes informales. Sin embargo, no se logra que por medio de la emisión de una factura especial se optimice el control y la fiscalización de actividades afectas tanto al ISR como al IVA.

La efectividad de la emisión de las facturas especiales en el ámbito tributario de Guatemala depende del contexto en el que se emiten. Como una herramienta para combatir la economía informal no es útil y su costo hace que sea una carga para el emisor del documento. No se cumple con el espíritu obligacional, debido al desinterés por parte quien recibe bienes o servicios, ya que es preferible no hacer la deducción de gastos y costos a verse obligado a sufrir la carga tributaria de la factura especial emitida.

## CONCLUSIONES

1. De conformidad con el artículo 239 la Constitución Política de la República de Guatemala, corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios
2. La factura especial es un documento tributario que tiene relación directa con el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. Con ella, se documenta la adquisición de bienes y servicios afectos a dichos impuestos.
3. La factura especial es una figura jurídica nueva que actualmente no se encuentra documentada en la doctrina y la única legislación que la contiene es la guatemalteca.
4. Los antecedentes de las facturas especiales son las facturas, documentos equivalentes y recibos, aplicando la ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales de ese entonces.
5. Las facturas especiales surgen de la necesidad de documentar actividades determinadas en ley y afectas, tanto al Impuesto al Valor Agregado como al Impuesto Sobre la Renta, cuando los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados emitan facturas por cuenta del vendedor; y cuando un contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales, que por la naturaleza de sus actividades, no extiendan o se nieguen a entregar la factura correspondiente.
6. En el ámbito del Impuesto al Valor Agregado la factura especial documenta el pago del impuesto y se hace necesaria para declarar al fisco el impuesto derivado de una actividad afecta. De no emitirse factura especial por las actividades y situaciones que la ley permita, al estar afecta al Impuesto al Valor Agregado, se estaría evadiendo el pago de impuestos.
7. En el Impuesto Sobre la Renta, están los regímenes para las rentas de actividades lucrativas, siendo estos: el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.
8. Las facturas especiales se encuentran reguladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en la Sección II de Elementos Comunes del Capítulo IV de los Regímenes

de Actividades Lucrativas, por lo que es una figura jurídica aplicable a los dos regímenes contenidos en las rentas de actividades lucrativas. Sin embargo, no causan el mismo interés a los contribuyentes inscritos en uno y otro régimen.

9. Para los contribuyentes inscritos ante la Administración Tributaria bajo el régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas resulta necesario documentar toda actividad afecta al impuesto para convertirlas en costos y gastos deducibles. Es por ello que los contribuyentes de este régimen muestran interés en emitir facturas especiales.
10. Los contribuyentes inscritos ante la Administración Tributaria bajo el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas no deducen sus costos y gastos; por lo que no tienen interés en emitir facturas especiales que documentan actividades afectas al impuesto. Sin embargo, su documentación contribuye con el fisco para la recaudación de impuestos.

## RECOMENDACIONES

1. Se invita a las universidades a promover la investigación de la materia tributaria complementando el conocimiento de los profesionales de la Contabilidad y los profesionales del Derecho.
2. Se exhorta a las Facultades de Ciencias Jurídicas y Sociales de Guatemala capacitar a los estudiantes del derecho en la materia tributaria por medio de actualizaciones, seminarios y análisis jurídicos, tomando en cuenta su dinamismo e importancia para el correcto cumplimiento en los gastos del Estado.
3. Se pide a las escuelas dedicadas a la investigación de las diferentes universidades del país a investigar, analizar y documentar el derecho tributario para aportar doctrina guatemalteca en la materia.
4. Se exhorta a la Superintendencia de Administración Tributaria a promover y publicar sus criterios y análisis referentes a distintos temas de materia tributaria, importantes tanto para profesionales como para los ciudadanos contribuyentes.
5. Se recomienda a la Superintendencia de Administración Tributaria a promover la cultura tributaria y brindar información a la sociedad respecto a la importancia de la tributación.
6. Se invita a los ciudadanos a conocer la necesidad del cumplimiento de los contribuyentes con la obligación tributaria para los gastos públicos del Estado y la importancia de su colaboración con el fisco.
7. Se solicita a la Superintendencia de Administración Tributaria fortalecer el cumplimiento de la regulación legal de la factura especial para lograr el efectivo cumplimiento del espíritu de su existencia como documento fiscal.

## REFERENCIAS

### 1. Referencias Bibliográficas

- 1.1 Alveño Ovando, Marco Aurelio, *Derecho Tributario Guatemalteco*, Guatemala, EDP, 2013
- 1.2 Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho tributario parte general y legislación española*, España, Editorial Ariel, 1976.
- 1.3 Carías Samayoa, Dorval José, *Estudio de las Reformas Tributarias Recientes en América Central*, Guatemala, Agrafic, 2011.
- 1.4 Chicas Hernández, Raúl Antonio, *Apuntes de Derecho, Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala*, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1992.
- 1.5 Cedeño Barahona, Álvaro, *Derecho Fiscal*, Panamá, Ediciones Antigua, 1985.
- 1.6 Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Impresiones Limusa, 1998.
- 1.7 Flores, Pedro, *Tributaria '97*, Perú, Marsol Perú Editores, 1997.
- 1.8 .Folco, Carlos María, *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*, Argentina, Rubina-Culzoni Editores, 2004.
- 1.9 García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Parte General*, Argentina, Depalma, 2000.
- 1.10 Granados, Tuncho, *El Compendio del Contribuyente*, Guatemala, Ediciones Fiscales, S.A., 2009.
- 1.11 Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Manual de Derecho Financiero*, El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, 1993
- 1.12 Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F., *Derecho Tributario General*, Segunda Edición Actualizada, Argentina, Ediciones Depalma, 1995.
- 1.13 Monterroso, Gladys, *Fundamentos Tributarios*, Segunda edición, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2007.
- 1.14 Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Segunda Edición, España, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.
- 1.15 Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Undécima Edición, España, Impreso en España por Closas-Orcoyen, S. L., 2000.

1.16 Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Argentina, Editorial Porrúa, S.A. 1976.

1.17 Queralt, Juan Martí y Lozano Serrano, Carmelo, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 1990.

1.18 Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José M.; Casado Ollero, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Vigésima Segunda Edición, España, Editorial Tecnos, 2011.

1.19 Real Academia Española, *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima Segunda Edición, Tomo I, México, Editorial ESPASA, 2001.

1.20 Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª. Edición Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991.

1.21 Santiago de León, Erick Gustavo, *Derecho Financiero*, Guatemala, SR Editores, 2007.

1.22 Vásquez Martínez, Edmundo, *Instituciones de Derecho Mercantil*, Segunda Edición, Guatemala, IUS- ediciones, 2009.

1.23 Villegas Lara, René Arturo, *Derecho Mercantil Guatemalteco*, Quinta Edición, Tomo II, Guatemala, Editorial Universitaria de Universidad de San Carlos de Guatemala, 2001, Página 144.

## **2. Referencias Normativas**

2.1 Asamblea Nacional Constituyente de junio de 1985, Constitución Política de la República de Guatemala.

Acuerdo Gubernativo Número 1014-84, Reglamento de la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales

2.2 Acuerdo Gubernativo Número 448-88, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2.3 Acuerdo Gubernativo 424-2006, Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, Edición Actualizada 2012.

2.4 Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2.5 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 97-84, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Con reformas contenidas en el Decreto 60-87 y 95-87.

2.6 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 61-87, reformado por el Decreto Número 95-87, Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales.

2.7 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, Código Tributario.

2.8 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 26-92, Ley de Impuesto Sobre la Renta.

2.9 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Reformada por los Decretos Números 60-94, 142-96, 39-99, 44-99, 44-2000, 80-2000, 32-2001, 48-2001, 62-2001, 66-2002, 88-2002, 16-2003, 32-2003 y 20-2006, 4-2012, 10-2012.

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

2.11 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 10-2012, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.12 Congreso de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo 424-2006, Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, Edición Actualizada 2012.

2.13 Congreso de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo 206-2004, Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Edición Actualizada 2012.

2.14 Decreto-Ley Número 96-84 Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales con sus Reformas.

### **3. Referencias Electrónicas**

3.1 Boletín Informativo, FEB. 2012 “Nueva Base Imponible y Tipo Impositivo en las Facturas Especiales, Velasco, Sarat y Asociados, S.A. Auditores y Abogados, Guatemala, 2012. <http://www.velascosarat.com/images/stories/boletines/boletin022012.pdf>

3.2 Portal SAT, Superintendencia de Administración Tributaria, Capacitación, Guatemala, 2013, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/>

#### **4. Otras Referencias**

4.1 Arthur Andersen & Co, S.A., Impuestos, Reforma Tributaria y el Cierre Contable, Guatemala, 1994.

4.2 Arthur Andersen & Co., S.A., Reglamentos de las Reformas al Impuesto sobre la Renta e IVA y sus Efectos Prácticos, Guatemala, 1995.

4.3 Arévalo Pérez, Aranky y Asociados, S.A. firma miembro de Arthur Andersen & Co., S.A. Contadores Públicos y Auditores y Cámara de Industria de Guatemala, Seminario de la Reforma Tributaria: Antecedentes, Implicaciones y su Aplicación Práctica, Guatemala, 1994.