

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia



**Infracciones y delitos en que incurren los particulares
ante la Administración Tributaria**

-Tesis de Licenciatura-

Broblin Hans Orozco Velásquez

La Antigua Guatemala, junio 2019

**Infracciones y delitos en que incurren los particulares
ante la Administración Tributaria**

-Tesis de Licenciatura-

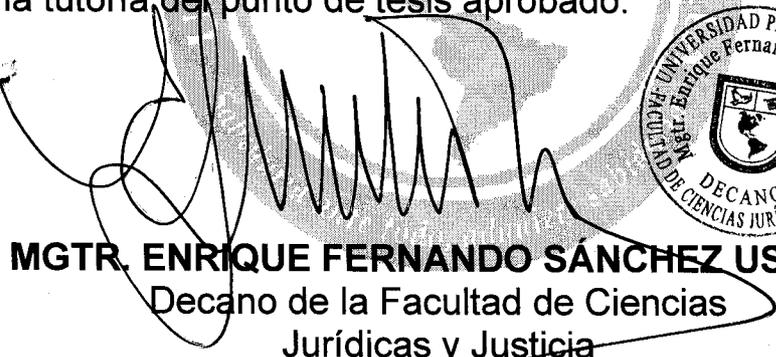
Broblin Hans Orozco Velásquez

La Antigua Guatemala, junio 2019

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, Broblin Hans Orozco Velásquez elaboró la presente tesis, titulada Infracciones y delitos en que incurren los particulares ante la Administración Tributaria.

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, nueve de julio de dos mil dieciocho. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **INFRACCIONES Y DELITOS EN QUE INCURREN LOS PARTICULARES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, presentado por **BROBLIN HANS OROZCO VELÁSQUEZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la **M. Sc. ALBA LORENA ALONZO ORTIZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **BROBLIN HANS OROZCO VELÁSQUEZ**
Título de la tesis: **INFRACCIONES Y DELITOS EN QUE INCURREN LOS PARTICULARES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 11 de febrero de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. Sc. ALBA LORENA ALONZO ORTIZ
Tutor de Tesis



c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintiuno de febrero de dos mil diecinueve. -----
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **INFRACCIONES Y DELITOS EN QUE INCURREN LOS PARTICULARES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, presentado por **BROBLIN HANS OROZCO VELÁSQUEZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al **DR. ERICK ALFONSO ALVAREZ MANCILLA**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: BROBLIN HANS OROZCO VELÁSQUEZ

Título de la tesis: INFRACCIONES Y DELITOS EN QUE INCURREN LOS PARTICULARES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 04 de mayo de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



DR. ERICK ALFONSO ALVAREZ MANCILLA
Revisor Metodológico de Tesis



c.c. Archivo

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: BROBLIN HANS OROZCO VELÁSQUEZ
Título de la tesis: INFRACCIONES Y DELITOS EN QUE INCURREN LOS PARTICULARES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

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

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 03 de junio de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



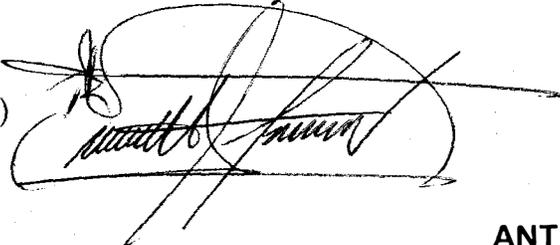
Dr. Enrique Fernando Sánchez Usara
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo

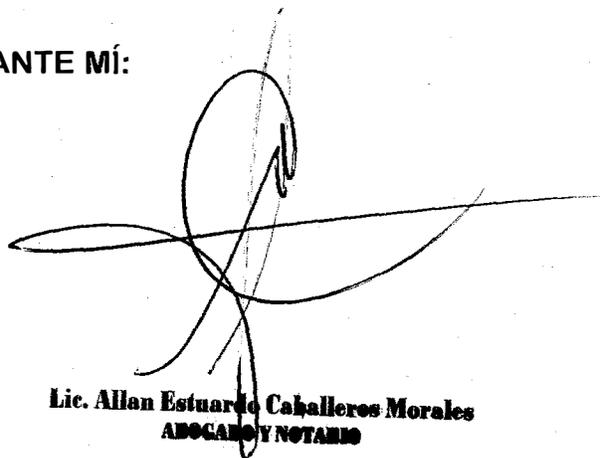


En la ciudad de Guatemala, el día veinte de mayo del año dos mil diecinueve, siendo las once horas en punto, yo, Allan Estuardo Caballeros Morales, Notario me encuentro constituido en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guión cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerido por **Broblin Hans Orozco Velásquez**, de treinta y cinco años de edad, casado, guatemalteco, Contador Público y Auditor, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil cuatrocientos dos espacio cero ocho mil cincuenta y seis espacio un mil doscientos dos (2402 08056 1202), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **Broblin Hans Orozco Velásquez**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: **"Infracciones y delitos en que incurren los particulares ante la administración tributaria"**; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que

determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AN guión cero trescientos setenta mil ciento setenta y nueve (**AN-0370179**) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número cuatro millones cuatrocientos veinte mil sesenta (**4420060**). Leo lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f-) 

ANTE MÍ:


Lic. Allan Estuardo Caballeros Morales
ABOGADO Y NOTARIO

Dedicatoria

A Dios:

Gracias padre por tus bendiciones y guardarme en todo momento, todos los sueños se cumplen en tu tiempo.

A mi esposa:

Lilian Maria Reynosa, gracias por su amor incondicional y por todo su apoyo en este recorrido académico, su esfuerzo fue de gran importancia para alcanzar la meta, este logro es de ambos.

A mis hijos:

Santiago y Brisa, por ser el incentivo para alcanzar los objetivos trazados, espero ser de ejemplo para su vida, los amo.

A mis padres:

Fredy Neftalí Orozco y Rosa María Velásquez, por darme la vida, consejos y por brindarme su apoyo incondicional, son mi ejemplo a seguir, este logro también es para ustedes.

A mis hermanos:

Darwin, Nancy y Mercedes, con especial cariño y gratitud por todo su apoyo.

A mis amigos:

Gracias por la ayuda y apoyo en especial a Félix Chet y esposa, Anderson, Pau, Willy, Brenda, José y Noé.

A mi tutor:

Licda. Lorena Alonzo, por haber sido la guía del presente trabajo.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Aspectos generales del Derecho Tributario guatemalteco	1
Obligación tributaria	2
Relación jurídica tributaria	4
Sujetos de la relación jurídica tributaria	6
Elementos de la relación jurídica tributaria	8
Principios fundamentales del Derecho Tributario	11
Superintendencia de Administración Tributaria	15
Marco normativo de la Superintendencia de Administración Tributaria	28
Infracciones y delitos tributarios	28

Delitos contra el régimen tributario	46
Apropiación indebida de tributos	49
Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria	50
Análisis de la discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, al aplicar la multa por resistencia a la acción fiscalizadora, sin realizar previamente una determinación de oficio	52
Conclusiones	61
Referencias	63

Resumen

Dentro de los delitos más comunes se mencionó la defraudación tributaria, mismo que es cometido por los contribuyentes quienes hacen incurrir al ente recaudador en error, lo cual se observó que puede ser a través de simulación, ocultación o cualquier forma de engaño, todo lo anterior con el objeto de reportar, declarar y pagar menos o ningún impuesto, los agentes de retención o percepción pueden incurrir en el delito de apropiación indebida de tributos, quienes no reportan o enteran al ente recaudador la totalidad de los impuestos percibidos o retenidos, una vez transcurrido el plazo establecido en ley para hacer la liquidación de dichas retenciones o percepciones.

Así también se hizo referencia de las infracciones que pueden ocasionar el cierre temporal de un determinado establecimiento comercial, como causal de esta medida se indicó que es la no emisión y entrega de la factura correspondiente cuando se realice una compraventa de un bien o servicio, o bien emitir y entregar estos documentos contables sin que hayan sido autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del procedimiento para solicitar el cierre del establecimiento se indicó que es la presentación de la documentación y acta administrativa correspondiente ante el Juez competente, siendo el juzgador el que impone dicha sanción.

El contribuyente aprovechándose de los medios pertinentes para retrasar el proceso y continuando con la negativa en la presentación de la documentación, es necesario considerar que previo a notificarle al contribuyente la multa por resistencia a la acción fiscalizadora, se realice el cálculo correspondiente sobre la determinación de los impuestos sobre una base presunta a efecto de inducir a los contribuyentes a que realicen la entrega de la documentación solicitada, y con ello llevar a cabo las verificaciones correspondientes con los clientes y proveedores para validar la determinación efectuada.

Palabras clave

Contribuyente. Fiscalización. Infracciones. Delitos. Determinación.

Introducción

Las infracciones y delitos en que incurren los contribuyentes ante la Administración Tributaria se encuentran regulados según la legislación guatemalteca en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 y en el Código Penal, Decreto Número 17-73, ambos del Congreso de la República de Guatemala. Algunos de los delitos e infracciones en que a menudo incurren los contribuyentes serán tratados durante el transcurso del presente estudio.

Se abordarán las infracciones más comunes en que incurren los contribuyentes según los impuestos y obligaciones formales a las que están afectos, partiendo de los aspectos generales del Derecho Tributario, obligación tributaria, sujetos y elementos de la relación jurídica tributaria, principios fundamentales del Derecho Tributario y su regulación en la legislación tributaria guatemalteca, se abordará a la Superintendencia de Administración Tributaria, como institución encargada de la recaudación de los tributos, sus funciones, atribuciones, dependencias, estructura organizacional y el marco normativo que regula su actuar. Dentro de las acciones u omisiones que implican violación a las normas tributarias, se mencionará el pago extemporáneo de las retenciones, la omisión del pago de los impuestos por la falta de determinación o la determinación incorrecta, el incumplimiento de las

obligaciones formales como la no emisión y entrega de las facturas correspondientes o emitir las mismas sin haber sido previamente autorizadas por el ente recaudador, todo lo anterior ocasiona que la Administración Tributaria imponga las sanciones correspondientes.

Se desarrollarán los delitos de defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de los tributos y por último la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, lo cual dará paso al análisis principal sobre la discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, al aplicar la multa por resistencia a la acción fiscalizadora, sin realizar previamente una determinación de oficio sobre base cierta o presunta, para lo cual se utilizará el método hipotético-deductivo, identificando los aspectos positivos y negativos que de ello se derive.

Aspectos generales del Derecho Tributario guatemalteco

Antes de mencionar los aspectos generales del Derecho Tributario, es relevante indicar que el mismo nace del poder que tiene el Estado en la creación de los diferentes tributos, con el objeto de obtener los recursos necesarios para el cumplimiento de sus actividades o fines, dentro de los cuales se mencionan: educación, seguridad, vivienda, infraestructura, salud, entre otros. Algunos autores incluyen al Derecho Tributario como una rama del Derecho Administrativo, otros como una Rama del Derecho Financiero, sin embargo, se considera al Derecho Tributario, en virtud de que es autónomo, posee su propia legislación y sus propios principios. Por lo antes mencionado cabe indicar que el Derecho Tributario es una rama del Derecho Público, el cual comprende el conjunto de normas jurídicas, principios e instituciones que regula la relación entre el ente recaudador y los contribuyentes, una vez ocurra el hecho generador o el acto que ocasione el pago del tributo.

Díaz Dubón define al Derecho Tributario como “El conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento de los tributos y aseguran la recaudación de los mismos.” (2012, p. 9) Por lo antes mencionado el Derecho Tributario, además de ser una rama del Derecho Financiero, pertenece al Derecho Público, ya que el Estado a través del ejercicio de su poder, tiene la facultad de crear nuevos tributos e imponer el

cumplimiento de los mismos, todo ello con el objeto de cumplir con sus fines, los cuales están indicados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Obligación tributaria

La obligación tributaria se originó desde la época primitiva, cuando el hombre se agrupaba en comunidades para protegerse los unos a los otros, posteriormente deja de ser nómada, con el objeto de satisfacer las necesidades como sociedad, asentados en un sitio o lugar específico, al respecto Vizcaíno señala:

Las primeras comunidades nómadas, al descubrir la agricultura se constituyen en un solo lugar; lo que trae con si nuevos problemas, como diferentes necesidades que surgen en las comunidades que son esenciales para su sobrevivencia y que afectan a toda la comunidad y por lo tanto son llamadas necesidades colectivas. Es así como surge el consenso de la comunidad de estipular al poder público que en toda comunidad existía la labor de satisfacer estas necesidades; y la manera de cumplir con la tarea de las necesidades fue instituyendo ciertas obligaciones a la población como ciertos tributos que se daban al poder público, para que este por medio de esos tributos brindará las necesidades al pueblo (...)
(1996, p. 41)

Es por ello que la obligación tributaria nace en la antigüedad después de que los pueblos primitivos dejan la caza para establecer el Estado, dotándolo de poder para la creación de los tributos y de esa manera aplicar el poder coercitivo para el cobro de los tributos con el fin de satisfacer las necesidades de la población.

La definición legal de obligación tributaria está contenida en el artículo 14 del Código Tributario, el cual indica “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”.

En la mayoría de países latinoamericanos y Guatemala no es la excepción, la principal fuente de ingresos del Estado son los ingresos tributarios, por lo que el vínculo jurídico entre la Superintendencia de Administración Tributaria y los contribuyentes o los sujetos pasivos de la obligación, en dicha relación los sujetos pasivos son los obligados al pago de los tributos una vez se dé el presupuesto del hecho generador.

El Derecho Tributario pertenece al Derecho Público y es exigible coactivamente. La finalidad de los tributos es la cobertura del gasto público, mediante la recaudación que realiza la administración tributaria,

el Estado satisface de las necesidades básicas de la población, tales como seguridad, educación, vivienda, entre otras.

Relación jurídica tributaria

El objeto de la relación surge de la potestad tributaria del Estado que ejerce a través de su poder ante el pueblo, de crear impuestos, tasas y arbitrios que deberán ser pagados por los contribuyentes o responsables aunque estos no estén de acuerdo, tales tributos nacen de la generación de ingresos y rentas por parte del sujeto pasivo, ya sea que se dedique a la realización de actividades de producción, distribución, importación, prestación de servicios, entre otras, motivo por el cual el Estado exige el pago de los tributos. Porras y López la define de la siguiente manera: “... relación de derecho por la cual una persona es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa en favor de otra...” (1977, p. 117)

La obligación consiste en una relación jurídica entre dos personas, en la cual una de ellas es acreedora y la otra deudora, a esta relación se llama obligación; considerada especialmente del lado pasivo se denomina deuda y si está del lado activo se le considera crédito. En tal sentido los impuestos o tributos se convierten en una deuda la cual el contribuyente está obligado frente al Estado al pago de la misma, sea de manera voluntaria por la propia determinación por parte del contribuyente o por

la determinación realizada por la administración tributaria o en su caso por la vía judicial a través de los órganos competentes.

En el Estado de Guatemala se establece como renta lo indicado en el Artículo 1, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, “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...”, claramente expresa que todo ingreso se considera renta, por lo que se crea relación jurídica tributaria, es importante resaltar que las categorías de rentas según su procedencia. Pueden existir tres, las rentas de las actividades lucrativas, las rentas del trabajo y las rentas del capital y las ganancias de capital. Las cuales están reguladas y se liquidan en forma separada, conforme a lo establecido en la ley antes mencionada.

Para que se dé la relación jurídica tributaria se establecen ciertas características, tales como: tener un destinatario legal, debe realizarse entre personas, es de carácter principal, no es accesorios ni depende de su existencia de otras obligaciones. Para que la relación jurídica tributaria pueda existir debe de haber dos sujetos, el sujeto activo y el sujeto pasivo, en otras palabras el contribuyente y el ente recaudador que

el Guatemala esta función le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

Sujetos de la relación jurídica tributaria

Se entienden por sujetos de relación jurídica los que están implícitos en la obligación tributaria, entres los sujetos se encuentra a un acreedor y un deudor para el cumplimiento de los tributos, por lo que se mencionan dos, el sujeto activo y el sujeto pasivo. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria: es el titular de la potestad tributaria, en Guatemala es el Estado, quien exige el cumplimiento de la obligación tributaria, será el acreedor, facultad que esta delegada a la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad que dentro de sus funciones están la de recaudación, fiscalización y administración de los tributos por medio de los impuestos. Como lo establece el Código Tributario, en su artículo 17: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Sujeto Pasivo: Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El contribuyente se convierte en un deudor del Estado y será considerado como el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y por ende queda obligado a pagar al sujeto activo los tributos generados por los ingresos

obtenidos por realización de actividades. Villegas Lara, los divide en tres: “El contribuyente, el responsable solidario y el sustituto.” (2001. p. 67) Como análisis de lo anterior, se puede indicar que el contribuyente es el destinatario legal del tributo a quien la ley lo obliga a pagar o dar cumplimiento de la obligación tributaria en el tiempo y lugar tipificado en la legislación.

El responsable solidario, es la persona que responde por sí mismo o por otra persona, sobre las obligaciones que previamente fueron adquiridas, asumiendo la obligación de pagar los tributos al ente recaudador, según lo explica Diaz Dubón: “Esta se da cuando a la par del contribuyente se ubica una tercera persona, que es ajena al hecho generador que contiene la ley tributaria y que sin embargo tienen también la calidad de sujeto pasivo de la relación...” (2012, p. 90)

En algunos casos pueden ser los mandatarios, tutores, representantes de personas jurídicas, entre otros, quienes ostentan la figura de responsable solidario, sin embargo la ley puede obligar a los administradores o representantes de los contribuyentes, como agentes de retención o recaudación, a cumplir con la responsabilidad o con la obligación jurídica. En la Ley de Actualización Tributaria, hace mención de los sujetos pasivos, en los cuales indica que los agentes de retención son personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en

el país, que obtengan rentas afectas en este título, por lo que sujeto pasivo se considera a todo contribuyente de una u otra manera genera ingresos y se convierte en un deudor para el Estado, contemplado con esto el pago de los tributos que la ley obliga a realizar por las tasas imponibles.

En cuanto a los agentes de retención, son sujetos considerados pasivos del impuesto, quienes están obligados a pagar o acreditar rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago del impuesto, su función será la de captar el impuesto por medio de la retención y trasladarlo al fisco el monto total de dicho impuesto.

Elementos de la relación jurídica tributaria

Los elementos que intervienen en la relación jurídica tributaria son los componentes que tendrán un papel importante en la recaudación, dentro de los cuales se mencionan los siguientes:

- a. Elemento personal: se refiere a los intrínsecos involucrados en la obligación tributaria, tales como el sujeto pasivo, sujeto activo y responsable solidario, los cuales ya han sido definidos con anterioridad, este elemento solo se puede dar si existen personas individuales o jurídicas para realizarse.

b. Hecho generador: es el presupuesto establecido y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, puede ser una compra-venta o la prestación de un servicio, a causa de ellos el contribuyente debe cancelar a la administración tributaria los impuestos determinados según el régimen fiscal al cual este afiliado, es importante mencionar que la obligación tributaria nace al momento que se genera la acción, no en el momento en que la acción se paga, porque se trabaja bajo el principio de lo devengado no de lo percibido.

La definición de hecho generador, está contenida en el artículo 10 Ley de Actualización Tributaria: “Constituye hecho generador (...), la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala...”

- c. Elemento temporal: se refiere a la vigencia en el tiempo, computo de tiempo y plazos legales. Este elemento es muy importante ya que de no cumplirlo se tendrán cargos, tales como intereses, multas y mora.
- d. Elemento cuantitativo: se refiere a la suma o cantidad de pago y base a pagar así como los medios y formas de pago. Existen dos tipos de tributos fijos y variables. En los tributos fijos la ley establece el hecho generador es decir la base de pago, en los variables luego de definir la

base imponible se toma una serie de elementos de las cuales resultaran distintas cantidades en cada liquidación. Los elementos esenciales de este principio son la base imponible, el hecho imponible y el tipo de gravamen, que aplicado a la base da como resultado la cuota de pago. En este caso la base imponible menos reducciones, cuáles sean, como compensaciones o deducciones nos darán la base liquidable.

Los tributos variables permiten reducir el pago por medio de compensación como es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que permite compensar el IVA debito mediante la resta del IVA crédito, de conformidad con lo establecido en el artículo 22, Ley del Impuesto al Valor Agregado, “el saldo del crédito fiscal a favor del contribuyente, que resulte mensualmente de la declaración presentada a la Administración Tributaria, lo puede trasladar a sucesivos períodos impositivos siguientes, hasta agotarlo, mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto, por lo que no procederá la devolución del crédito fiscal.

El crédito no prescribe, es decir no vence, ya que esta norma dice que se puede utilizar el saldo hasta que se agote, es decir si un contribuyente a esta fecha tiene un crédito fiscal acumulado e integrado por remanentes que vienen desde hace más de cuatro años, los mismos siguen vigentes y se pueden seguir acreditando al débito fiscal, hasta que se agote, en este

caso el impuestos generado del ingreso se debe de reportar pero el desembolso será menor por la compensación.

e. Tipo impositivo; en éste se puede mencionar dos elementos: la tasa impositiva que se refiere al porcentaje que se deberá pagar y la base impositiva que en sobre la cual se deberá pagar el tributo.

Principios fundamentales del Derecho Tributario

Conocidos como las nociones del derecho tributario los cuales rigen la legalidad del mismo, los cuales se listan a continuación:

a. Principio de legalidad

Es uno de los principios fundamentales o el principio base del sistema jurídico del Estado, también es considerado como la regla de oro, el cual establece que el Estado solo puede cobrar un tributo si existe ley o normas jurídicas que lo faculta para hacerlo, no puede exigir tributos que no estén fundamentados en ley y que demuestre su existencia. Díaz Dubón indica sobre el principio de legalidad:

Es una garantía constitucional de Derecho Tributario en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley; entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la

potestad legislativa conforme a lo establecido en la constitución para una sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica (2012, p. 18)

Dicho principio se encuentra contemplado en la Constitución Política de la República de Guatemala, indicando que es al Congreso de la República a quien le corresponde con exclusividad decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, considerando la equidad y justicia tributaria, por lo antes mencionado, es importante resaltar que sin este principio los contribuyentes estarían propensos a la desprotección de sus bienes, de su patrimonio, ya que este principio cuida que el Estado no sustraiga de los particulares su patrimonio ya que nada es superior a la ley y si no se encuentra normado por ley no puede ser procesado.

b. Principio de capacidad de pago

Como su nombre lo indica, este principio analiza, estudia y evalúa la capacidad contributiva que tiene el sujeto pasivo de la obligación tributaria, considerando si afectaría o no la satisfacción de las necesidades de él y de su grupo familiar. Al respecto Díaz Dubón, define este principio como: “la capacidad que la persona puede soportar el peso de los impuestos, aunque se vea afectada la satisfacción de sus necesidades” (2002, p. 141) Este principio no puede ser confiscatorio, lo que significa que una persona no puede pagar más de lo que gana; además constitucionalmente en el artículo 243 la Constitución Política de

la República de Guatemala establece que:“... El sistema tributario debe ser justo y equitativo (...) se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”. Este principio consiste en la suma de las rentas netas menos la suma de los costos y los gastos deducibles para obtener la utilidad neta, para aplicarle la tasa impositiva de impuesto.

El pago de los impuestos no puede sobre pasar las ganancias de una persona jurídica o individual, partiendo de este principio se calculará el monto de los impuestos sobre una base legal y establecida.

c. Principio de igualdad

Este principio se basa en que todos los pobladores son iguales, por lo que todas las personas se muestran ante la administración tributaria en igualdad de condiciones, sin embargo, el hecho de que las personas deben mostrarse en igualdad de condiciones no significa que deban pagar lo mismo, el pago va a depender de los ingresos que perciba cada persona y de las utilidades de esos ingresos, una vez sea descontado los costos y gastos en que se incurrió.

Para la Díaz Dubón este principio se refiere “a la igualdad numérica que dará lugar a mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes en análogas situaciones, con exclusión de

todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas” (2002, p. 141) Por lo tanto este principio hace referencia a que todas las personas tienen los mismos derechos y las mismas condiciones para presentarnos ante la administración tributaria para evitar arbitrariedades.

d. Principio de generalidad

Este principio radica en que no hay discriminación de sexo, nacionalidad, estado civil, categoría social, esto no significa que todos deben pagar tributos, sino al contrario, nadie debe ser eximido por privilegios personales, ya sea por clase o nexos políticos, tal como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 4 “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, el hombre y la mujer cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades...” El paralelismo del ciudadano nos da los derechos que se adquieren al igual que la responsabilidad que conlleva.

Por lo antes indicado, se puede mencionar que este principio es muy claro en indicar que todos los contribuyentes están obligados a pagar los tributos, evitando así privilegios concedidos a determinados sectores, sin embargo, en Guatemala hay sectores que gozan de exenciones, tales como, colegios, universidades, municipalidades, entre otros.

e. Principio de proporcionalidad

Este principio está muy relacionado con el principio de capacidad de pago, ya que vela por la desproporcionalidad en relación al pago, evitando así la quiebra de algunos contribuyentes, para Díaz Dubón este principio “plantea que el órgano encargado de crear impuestos, deben de hacer un estudio cuidadoso de los impuestos que van a crear, con el objeto de que no sean tan altos que puedan llevar a la ruina al contribuyente.” (2012, p. 22) En este caso se puede decir que el que más gana que más pague, mientras los ingresos sean más altos o la utilidad más alta, sobre esto se calculara el porcentaje establecido según la ley, quien más tiene más paga no importando la condición social o fuente de generación de ingresos el contribuyente debe de cancelar al Estado los tributos que por ley los adquieren, en el caso de los empleados asalariados el que más gana más pagará.

Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, a quien durante el transcurso del presente trabajo será llamada la SAT, es una entidad descentralizada, con competencia en todo el territorio del país, ejerce con exclusividad la función de administrar los tributos, delegación que le fue otorgada por la Constitución Política de la República de Guatemala, la

SAT goza de autonomía funcional, económica, financiera y técnica, posee personalidad jurídica y patrimonio propio.

Funciones y atribuciones

Es objeto de la SAT, es ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria y la recuperación de tributos, contenidas en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, regulando en dicho artículo entre otras las siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades;

Dicha administración es realizada de conformidad con la legislación vigente en materia tributaria y aduanera, ya que la SAT ejerce el control en todas las aduanas del territorio del país, a efecto de verificar que las personas que realizan importaciones y exportaciones, presenten adecuadamente sus declaraciones, ya sea en cantidad y en valor, caso contrario tiene las facultades para notificar las audiencias correspondientes a efecto de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias.

b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;

Función que es delegada a la Intendencia de Aduanas, quien ejerce dicho control sobre cada una de las aduanas del país, intendencia que cuenta con personal profesional, encargado de llevar a cabo la administración en materia aduanera, quienes con apego a la legislación en materia realizan cada una de las funciones y verificaciones.

c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

Dentro de las funciones, la SAT puede subcontratar servicios de empresas internacionales a efecto de verificar que la información consignada por los importadores en las facturas y demás documentos que amparan los productos importados, tales como conocimiento de

embarque, certificado de origen, entre otros, sean fehacientes y carezcan de falsedad, caso contrario tiene la total obligación de presentar las denuncias correspondientes ante los órganos jurisdiccionales competentes.

d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;

Dicha labor es realizada por la Intendencia de recaudación, quien es la encargada de realizar los cuadros de los ingresos que percibe el Estado y verificar el cumplimiento con las metas de recaudación previamente establecidas, así como la formulación de las estrategias necesarias para alcanzar dichas metas.

La Intendencia de Fiscalización es la encargada de verificar a posteriori que los contribuyentes cumplan adecuadamente las obligaciones tributarias, a que están afectos, dicha actividad es realizada por las diferentes divisiones de fiscalización de cada una de las gerencias que conforman a la SAT, actividad que inicia con un alcance de auditoría que previamente es analizado por personal especializados en riesgos, posteriormente se realiza un requerimiento de información con base al análisis del alcance de auditoría, notificado legalmente el requerimiento de información, el contribuyente tiene el plazo de 3 días para la

presentación de la documentación solicitada, y su incumplimiento constituirá en Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Por lo mencionado anteriormente es importante llevar a cabo un análisis tanto del aspecto jurídico, el tratamiento administrativo y el ámbito penal de dicha figura, por lo que tal aspecto será desarrollado y considerado en el transcurso del presente estudio, a efecto de establecer las ventajas y desventajas que conlleva la resistencia a la acción fiscalizadora y la determinación de oficio sobre una base presunta.

- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

En el presente inciso es necesario resaltar que dentro de las infracciones tributarias, objeto de interés del presente trabajo, es la Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, la cual está contemplada en el Artículo 71 numeral 4 del Código Tributario.

g) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, entre otras.

Estructura organizacional

Toda institución para ejercer sus funciones necesita una adecuada y robusta organización del personal con que cuenta, y la Superintendencia de Administración Tributaria no es la excepción, ya que se encuentra establecida en el Acuerdo del directorio 007-2007, última incorporación acuerdo del directorio número 30-2017 de fecha 27 de diciembre de 2017, el reglamento Interno de la SAT, establece y desarrolla su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y el buen funcionamiento. Dentro de los órganos de la SAT se encuentra el Directorio, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, el Superintendente, los Intendentes.

Según el artículo 7 del Acuerdo del Directorio 007-2007, establece que “son dependencias de la SAT, las figuras organizativas cuyas funciones principales son de normativa sustantiva, de apoyo técnico, de control interno y externo, de gestión de recurso y de ejecución.” Estas son las

encargadas de la supervisión y revisión de la correcta presentación de los tributos por parte de los contribuyentes.

Las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria son: las intendencias, las gerencias, la secretaria general, auditoría interna, comunicación social externa.

Funciones, órganos y dependencias que las desempeñan

Funciones de dirección

Estas funciones son propias de los órganos superiores, responsables de definir, desarrollar y dirigir las políticas de la SAT, los órganos que realizan estas funciones son: el directorio y el despacho del Superintendente, ellos son los encargados de la función de concretar las acciones para mantener la recaudación, realizar y hacer que se cumplan las políticas de recaudación tributaria.

Estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio, para el cumplimiento de sus objetivos tiene las atribuciones y

funciones que le asigna su Ley Orgánica, incluyendo los que regulan la estructura organizacional, el régimen laboral y estatal de funcionarios.

La función de dirección recae específicamente en dos entidades, siendo la primera el Directorio, que es el órgano colegiado que en calidad de autoridad de la Administración Tributaria le corresponde la responsabilidad de tomar decisiones estratégicas para dirigir la política de administración tributaria y aduanera, velar por el buen funcionamiento y gestión institucional; y como segundo se encuentra el Despacho del Superintendente, quien tiene la representación legal de la institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto, también se puede indicar que es la autoridad administrativa superior que tiene a su cargo la administración y dirección general de la institución.

La función de asesoría y resolución de recursos, se encuentra a cargo del Tribunal Administrativo, Tributario y Aduanero –TRIBUTA-, le corresponde con exclusividad conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición de las leyes que regulan la materia, sean de su competencia.

Función de control interno y externo, ejerce la vigilancia completa en la institución, dentro de las unidades que ejercen esta función se encuentra la Gerencia de Asuntos Internos, quien es la encargada de realizar investigaciones administrativas dentro de la institución y realizar las respectivas denuncias cuando por algún motivo alguno de los funcionarios y empleados de la SAT, realicen actos contrarios a la ley, todo ello con el objeto de combatir la corrupción y proteger los intereses institucionales. Otra unidad que ejerce la función es la de Auditoría Interna, quien es la encargada de ejercer el control sobre cada una de las dependencias, a efecto de verificar que se cumpla con lo establecido en la Ley Orgánica y las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental. Por último se encuentra la gerencia de investigación fiscal, quien es la encargada de contribuir a la reducción de la evasión fiscal, defraudación tributaria y aduanera, contrabando y delitos relacionados.

Función de gestión de apoyo técnico, se ocupa del soporte y apoyo experimentado de la institución, esta función la ejerce la Secretaría General, quien es la encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, así como certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en las diferentes dependencias de la SAT. La gerencia de planificación y cooperación es la encargada de formular y coordinar la

aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional; la gerencia de informática es la encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a las diferentes dependencias; Comunicación social es la encargada de coordinar las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los diferentes medios de comunicación.

Función de gestión de recursos, su ocupación es principalmente la tarea de la Administración del patrimonio, del dinero y de los pagos realizados, la ejerce la Gerencia de Administrativa Financiera, quien es la encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros, de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, entre otros; Gerencia de seguridad institucional, su función es establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás; Gerencia de recursos humanos, es la encargada de administrar la planificación, y desarrollo de los recursos humanos, incluidos los sistemas, programas y procedimientos que permitan el aprovechamiento de las capacidades humanas.

Función de ejecución, quienes ejercen tal función son las diversas intendencias que tiene la Administración Tributaria, siendo estas la Intendencia de Atención al Contribuyente, quien es la encargada de velar

porque se preste un buen servicio al público en general, que sea un servicio eficiente; Intendencia de asuntos jurídicos, es la encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la administración ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, además de proporcionar asesoría y consultoría legal a todas las dependencias de la institución.

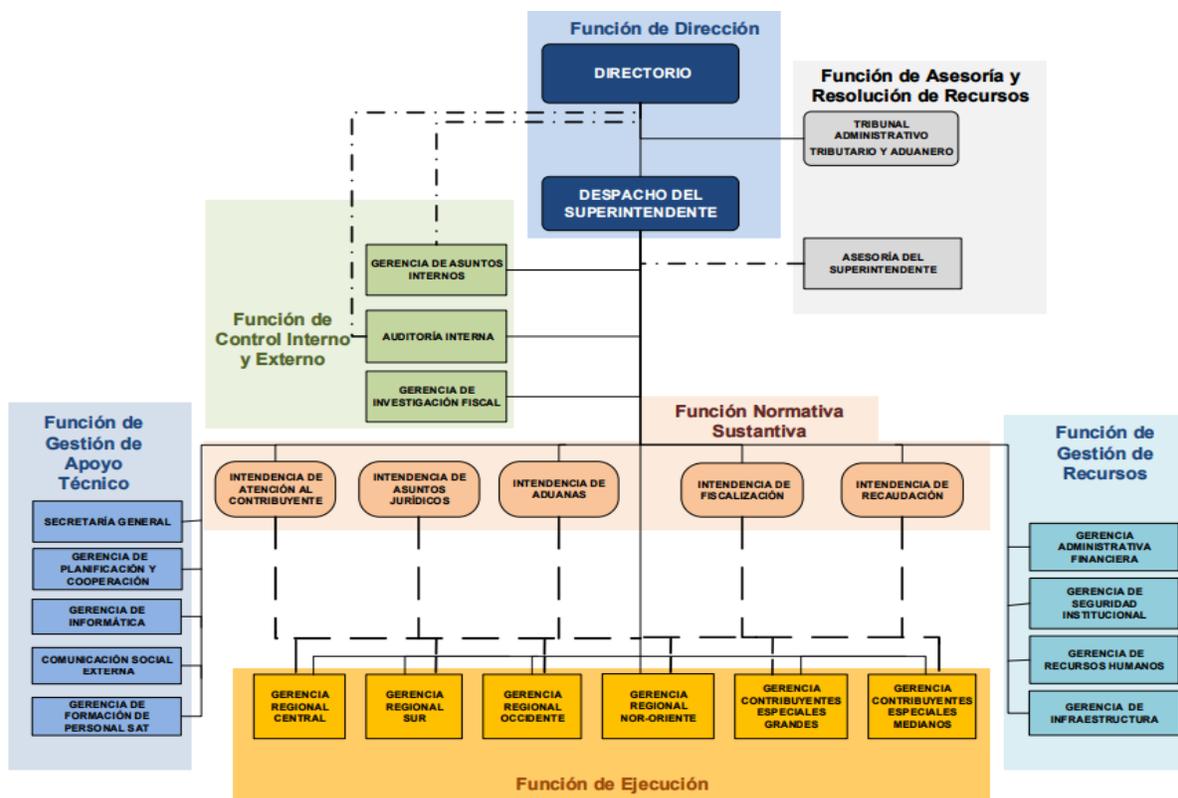
Intendencia de Aduanas, será la responsable de administrar el sistema aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala; Intendencia de fiscalización, es la delegada de desarrollar y aplicar las competencias en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales; Intendencia de recaudación, su función es desarrollar y aplicar las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Función de ejecución, realiza el trabajo en materia de fiscalización, recaudación y control, está a cargo de las diferentes gerencias con que cuenta la Administración Tributaria, siendo estas la Gerencia contribuyentes especiales grandes, quien es la encargada de verificar el

adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes catalogados como grandes en virtud del volumen de ventas e ingresos que reportan durante un periodo específico, dichos contribuyentes en su mayoría cuentan con delegaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- en cada uno de sus recintos, plantas de producción o bodegas de distribución, a efecto de verificar física y documentalmente cada una de las operaciones que allí se realizan, tal es el caso de las plantas de distribución de combustible, existe un delegado permanente encargado de llevar el control de los ingresos y egresos del combustible a cada uno de los tanques de almacenamiento, a efecto de establecer la cantidad de galones que se distribuyen diariamente, de conformidad con técnicas específicas, mediciones, cálculos y aplicación de fórmulas para el establecimiento de los galones de combustible que se encuentran contenidos en cada uno de los tanques de almacenamiento, y posteriormente comparar tales mediciones con los reportes del contribuyente y así determinar la razonabilidad de la declaración semanal a la que está afecto; Gerencia contribuyentes especiales medianos. Esta Gerencia únicamente cuenta con un asesor en línea el cual está atento a todas las gestiones que dicho contribuyente a efecto de poder satisfacer las dudas de tales contribuyentes.

Gerencias regionales, se encargan de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como realizar las verificaciones correspondientes en cada uno de los establecimientos comerciales del país a efecto de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la emisión y entrega de las facturas correspondientes en los establecimientos comerciales.

Estructura de primer nivel



Fuente: Normativo SAT.

En la gráfica anterior se muestra la estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como los departamentos y gerencias con las cuales ejerce sus funciones administrativas y operativas.

Marco normativo de la Superintendencia de Administración Tributaria

Dentro de la legislación aplicable que utiliza la Superintendencia de Administración Tributaria para ejecutar sus funciones se pueden mencionar los siguientes: Decreto 6-91, Código Tributario; Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria; Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado; Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas; Decreto 61-77, Ley del Tabaco y sus productos; Decreto 79-2000, Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, todos los decretos del Congreso de la República de Guatemala.

Infracciones y delitos tributarios

Se conoce como infracción al incumplimiento de alguna norma que regula cierto comportamiento ya sea en el ámbito civil social y en el caso que refiere al tema legal, lo cual conlleva a consecuencias en cada uno de los ámbitos a los cuales se relacione, en tanto los delitos son conductas,

acciones u omisiones voluntaria o por imprudencia, que trasgreden la ley ocasionando un castigo o una pena.

Infracciones tributarias, características y sanciones

Las infracciones tributarias son transgresiones voluntarias o involuntarias que cometen los contribuyentes ante la Administración Tributaria por omisiones o faltas, derivadas por la no presentación o presentación indebida de los impuestos, el artículo 118 del código Tributario, indica que: “Los contribuyentes que no efectúen el pago del impuesto establecido en este libro, incurrirán en la infracción de omisión de pago de impuestos y se sancionará con multa, además del pago de los intereses respectivos”.

La ley es clara en las consecuencias de las faltas por el incumplimiento de los mismos, la no presentación, la violación de la norma, conlleva a pagar sanciones económicas dependiendo de la gravedad de la infracción, por lo antes mencionado es importante resaltar que las infracciones tributarias son acciones u omisiones que violen alguna norma tributaria, la cual tiene una sanción tipificada en la norma, la omisión es la más común de las infracciones tributarias en su mayoría de casos por desconocimiento por parte de los contribuyentes, sin embargo al momento de estar inscritos ante la administración tributaria se

contraen ciertos derechos y ciertas obligaciones, las cuales van desde la presentación de declaraciones aunque no se tengan movimiento, hasta el apersonamiento en caso de ser requerido o citado por parte de la Administración Tributaria, quienes al no presentar las declaraciones se tendrán como morosos y se derivaran multas y recargos.

Dentro de las infracciones tributarias reguladas en el artículo 71 del Código Tributario, se mencionan las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones
2. La mora
3. La omisión del pago de tributos
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria
5. El incumplimiento de las obligaciones formales
6. Las demás que se establecen expresamente en el Código Tributario y en las leyes tributarias específicas

1. Pago extemporáneo de las retenciones

Las retenciones son sumas de dineros que se conservan en manos de la persona que adquiere los servicios en este caso será llamado el agente retenedor, y que al efectuar el pago al proveedor que presta los servicios, no cancela el monto total de lo adeudado sino hasta que realiza el descuento de un porcentaje según lo establezca la ley, para luego

entregarlo a la Administración Tributaria en fechas establecidas, y de esta manera asegurar el pago del Impuesto al Valor Agregado IVA y el Impuesto Sobre la Renta ISR, de esta manera la ley establece que todo contribuyente se convierte en un agente retenedor por lo que es necesario definir a los agentes retenedores.

Los agentes retenedores, según el artículo 41 del Código Tributario, lo define de la siguiente manera:

Las personas individuales o Jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los Registros Mercantiles o Civil, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así este autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique.

No obstante al efectuar la retención el contribuyente tiene la obligación de enterar y trasladar tales fondos a la Administración Tributaria, sin embargo al omitir la entrega de dichos fondos retenidos incurriría en infracciones ocasionándole multas, intereses y cargos moratorios, dentro de las personas que son agentes de retención se mencionan a los que llevan contabilidad completa, los organismos del Estado y sus entidades

autónomas y/o descentralizadas, las asociaciones, partidos políticos, iglesias, colegios, universidades, los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, entre otros.

Así también hay particulares que se convierten en agentes de retención, los cuales generen rentas en el territorio guatemalteco, y que compren o adquieran servicios de otros contribuyentes los cuales no están inscritos en el régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, es de esta cuenta que se debe tener claro y en especial atención las retenciones que se deben de realizar.

Entre las obligaciones del agente de retención también tendrá la emisión de la constancia de retención con la fecha de la factura la que entregará al contribuyente a más tardar los primeros cinco (05) días del mes inmediato siguiente. No efectuaran retención cuando les presten servicios o hagan compras de bienes por un valor menor a dos mil quinientos quetzales (Q.2,500.00), excluyendo el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, o los contribuyentes autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria para efectuar los pagos directamente. También existe la obligación de retener a los empleados en relación de dependencia cuando sus ingresos excedan la cantidad de cuarenta y ocho mil quetzales (Q.48,000.00) anuales, a estas rentas se les llamará rentas de trabajo, y estas están constituidas por los sueldos,

salarios, bonificaciones y otras remuneraciones que no constituyen reintegro de gastos.

La obligación de las retenciones se extiende a las rentas que no son de trabajo, ni de compras que se realizan a contribuyentes a estas rentas que son por otros conceptos se conocen como rentas de capital y ganancias de capital, que están constituidas por ingresos que no son del giro normal de la empresa pero que son obtenidas en el territorio guatemalteco. En este caso serán tomados todos los ingresos que se generen y que no estén dentro del giro de la empresa. Por lo que será importante tener en cuenta que estos porque al no ser del giro habitual tienden a olvidarse el pago de los mismos, infringiendo y con llevando multas e intereses.

Las retenciones que son practicadas por los agentes de retención a los contribuyentes descritos en el párrafo anterior, deben enterarse o entregarse a la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente, que se emitió la constancia de retención, por medio de la declaración jurada mensual de retenciones formulario SAT-1331, en el cual se detalla el concepto de la retención, pudiendo ser retenciones sobre actividades lucrativas, retenciones sobre facturas especiales, retenciones sobre rentas del trabajo y retenciones sobre rentas de capital, dicho agente deberá acompañar un anexo que indique los nombres y apellidos completos de cada uno de los

contribuyentes residentes en el país o con establecimiento permanente, número de identificación tributaria –NIT-, el valor de lo efectivamente acreditado o pagado y el monto de la retención, de lo contrario se tomara como la infracción de pago extemporáneo de retención de tributos, de no dar por enterado esto sufrirá de multas, interés y mora.

La entrega extemporánea de las retenciones también es considerada como una apropiación indebida de los tributos después de treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos, como lo establece el artículo 358 del Código Penal, quien actuando en calidad de agente de retención, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido, por lo que dicho escenario es considerado como un delito y se encuentra tipificado en la normativa penal vigente de Guatemala.

2. La mora

Es la caución que se le cobra por la tardanza o retraso en el pago de los tributos, la obligación del pago de la mora se encuentra en el artículo 12 del Código Tributario, el cual lo define de la siguiente manera “incurre en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo, pero antes de

ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria”, por lo que el contribuyente debe estar al día en el pago de los tributos para no incurrir en desembolsos innecesarios que puedan afectar la liquidez del negocio.

Por lo antes expuesto el contribuyente incurre en mora cuando no ha cumplido dentro del término correspondiente al cumplimiento de la obligación, la sanción que se aplicará por cada día de atraso es equivalente a multiplicar, el monto del impuesto a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso

3. La omisión del pago de tributos

La omisión de los tributos se refiere al descuido o negligencia de cumplir una obligación tributaria, las mismas se consideran como una falta a los derechos formales, entre las más frecuentes se puede mencionar la no presentación de las declaraciones, dicha obligación se adquiere al inscribirse en un régimen fiscal determinado.

El artículo 88 del Código Tributario, respecto a la omisión del pago de los tributos, establece “... se constituye por falta de determinación o la determinación incorrecta por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en tanto no configure defraudación, mora o apropiación indebida de tributos...”, la omisión de pago de tributos será sancionada con una

multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, cuando la omisión se determine mediante la fiscalización, reparos o ajustes. Si el contribuyente o responsable, una vez presentada su declaración, rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido.

En donde claramente nos indica la falta u omisión estará castigada por una multa formal, mora e intereses por lo que por un descuido se afecta la liquidez de los contribuyentes.

4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria

Según el diccionario de la Real Academia Española lo define como “La fuerza que se opone a la acción de otra fuerza.” (2014, p. 00) de esta cuenta se puede decir que es la oposición por parte de los contribuyentes, por un tiempo determinado con el objeto de impedir la labor de fiscalización por parte de la administración tributaria, es importante resaltar que esta acción del contribuyente contra el fisco hace más difícil la revisión o verificación o llevar a cabo todas las actividades propias de una auditoria, lo cual constituye una grave falta contra la Administración tributaria entorpece los procesos y alarga las revisiones.

La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria se encuentra regulada en el artículo 93 del Código Tributario, el cual establece: “constituye resistencia cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de tres días hábiles improrrogables de que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quién practicará la fiscalización”. La resistencia se refiere a la negativa por parte del contribuyente ante la verificación por parte de la Administración Tributaria, por el temor a la revisión, en este caso se dificulta la revisión por el cruce de información, dado que los proveedores o clientes que tengan que confirmar la información ya habrán destruido tal documentación por prescripción del tiempo para el resguardo de la misma.

Dentro de las acciones que se consideran como Resistencia a la Acción Fiscalizadora, se pueden mencionar: a) impedimento a las actuaciones y diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos; b) negarse a proporcionar información, libros, registros, datos, documentos y otros elementos necesarios para establecer la base imponible de los tributos; c) comprobar la cancelación de la obligación tributaria; d) impedir el acceso al sistema de cómputo que utilice el contribuyente, en lo relativo al registro de sus operaciones contables y tributarias.

Como consecuencia jurídica del incumplimiento de un deber en relación con el obligado al imponer sanciones, el fisco no busca recaudar, sino castigar a los infractores y ejemplificar a los demás contribuyentes acerca de los efectos nocivos que pueden sufrir si también violentan el régimen impositivo

La sanción aplicada a la resistencia a la acción fiscalizadora, es una multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

La Resistencia a la Acción Fiscalizadora como un delito, se encuentra regulado en el Código Penal de Guatemala en el artículo 358 D, en donde vuelve a recalcar lo ya mencionado en el artículo 93 de Código Tributario de Guatemala, que quien comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, será sancionado con multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise. Pero adicionado a esto, el responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del

impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Con estos antecedentes es importante prestar la debida atención, y no caer en esta situación para evitar tener que ver estos casos en la vía administrativa y vía penal.

El incumplimiento de las obligaciones formales

Las obligaciones formales se refieren a los deberes contratados de manera automática e involuntaria que se adquieren por la inscripción a un determinado régimen tributario, previamente establecido en la normativa tributaria, dichas obligaciones se encuentran contenidas en el artículo 94 del Código Tributario que al mismo tiempo especifica sus sanciones. En el cual menciona las siguientes:

1. Omisión de registrarse como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, en el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de inicio de actividades o de la fecha en que se establezca la obligación de pagar el tributo correspondiente.

Sanción: Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales (Q.1,000.00) sin perjuicio de la obligación de pagar los impuestos respectivos por todo

el tiempo que hubiere operado sin inscripción. Además se fijará un nuevo plazo de treinta (30) días hábiles para que se inscriba. En caso de reincidencia, se sancionará con el cierre temporal de la empresa, conforme lo establecen los artículos 74 y 86 del Código Tributario, y se procederá a efectuar la inscripción de oficio.

El Registro Mercantil, al inscribir a las personas individuales o jurídicas, deberá inscribirlas en el Registro Tributario Unificado (RTU), para que la Administración Tributaria les asigne el Número de Identificación Tributaria (NIT), aun cuando en esa fecha no estén afectas al pago de uno o más de los impuestos.

2. Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del Contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de inicio de actividades o de la fecha en que se produjo la modificación.

Sanción: Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales (Q. 1,000.00). En ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción.

3. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria (NIT) o de cualquier requisito en declaraciones de cualquier requisito en declaraciones de tributos, en documentos de importación, y exportación o en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

Sanción: Multa de cien quetzales (Q. 100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder de un mil quetzales (Q.1, 000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción.

4. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas.

Sanción: Multa de doscientos quetzales (Q.200.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse por esta infracción es de diez mil quetzales (Q.10, 000.00) en cada período mensual. En ningún caso, la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en el que se establezca la sanción. En caso de reincidencia, se sancionará con cierre temporal de la empresa establecimiento o

negocio, conforme lo establecen los artículos 74 y 86 del Código Tributario.

5. Adquirir bienes o servicios sin exigir la documentación legal correspondiente.

Sanción: Multa del cierre por ciento (100%) del impuesto omitido, en cada operación. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria el hecho, quedará exonerado de la sanción.

6. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén autorizadas.

Sanción: Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse por esta infracción es de cinco mil quetzales (Q.5, 000.00) en cada período mensual. En ningún caso, la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos del contribuyente durante los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en el que se establece la sanción. En caso de reincidencia, se sancionará con cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio, conforme lo establecen los artículos 74 y 86 del Código Tributario.

7. No llevar al día los libros y registros contables a que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediato siguiente de realizadas.

Sanción: Multa de un mil quetzales (Q.1, 000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente.

8. Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obliga el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.

Sanción: Multa de un mil quetzales (Q.1000.00) cada vez que se fiscalizado.

9. Utilizar máquinas o cajas registradoras no autorizadas por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas autorizadas en establecimientos distintos del registrado.

Sanción: Multa de tres mil quetzales (Q.3, 000.00) por cada máquina. En caso de reincidencia, se sancionará con cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio, conforme lo establecen los artículos 74 y 86 del Código Tributario.

10. Omitir la presentación de declaraciones cuando sea detectado por la Administración Tributaria.

Sanción: Multa de seiscientos quetzales (Q.600.00), cuando el período de imposición sea mensual o trimestral y de dos mil quinientos quetzales (Q.2, 500.00), cuando el período de imposición sea anual. En caso de reincidencia, se sancionará con cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio, conforme lo establecen los artículos 74 y 86 del Código Tributario.

11. Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente, cuando así lo establezca la ley tributaria específica.

Sanción: Multa de dos mil quetzales (Q.2, 000.00).

12. Omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

Sanción: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere.

13. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no cumplan los requisitos según la ley específica.

Sanción: Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil quetzales (Q.5, 000.00), en cada período mensual.

En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual en que se establezca la sanción.

14. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

Sanción: Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de seiscientos quetzales (Q.600.00), cuando la declaración deba presentarse en forma mensual, de mil quinientos quetzales (Q.1,500.00), cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral y de tres mil quetzales (Q.3.000.00), cuando la declaración deba presentarse en forma anual.

Las infracciones se clasifican según como estas se lleven a cabo y según el ánimo que se tuvo al cometerse, hay 2 clases de infracciones las culposas y las dolosas; cuando se comete una infracción con dolo, es porque se tuvo el ánimo de realizarse y si se realizó de forma culposa es porque no se tuvo el ánimo de cometerse.

Delitos contra el régimen tributario

Delito es un comportamiento reprobable que ya sea por propia voluntad o por imprudencia, resulta contrario a lo establecido por la ley. El delito implica una violación de las normas vigentes, lo que hace que merezca un castigo o pena. Como lo define Jiménez de Usúa: “el delito es un acto u omisión antijurídico y culpable”. (1997. p. 201)

El Código Penal establece en el capítulo IV, los Delitos contra el Régimen Tributario la Defraudación tributaria en el capítulo 358 A.

Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

A los contribuyentes que disfrazan su contabilidad o envuelven sus ingresos de manera falsa formando una treta para que astutamente declaren una cantidad menor al fisco y de esta manera paguen menos impuestos al fisco, comenten delito de defraudación tributaria.

Todo acto conlleva a una consecuencia, por lo que dentro de las infracciones y delitos tributarios el fisco sancionará o penará a los responsables como lo establece el artículo 70 del Código Tributario: “Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.” El Derecho Penal es la última ratio y solamente puede intervenir cuando las demás ramas del ordenamiento jurídico han agotado su participación en sus correspondientes áreas de protección, quedando como única opción para resolver un conflicto la aplicación de la ley penal.

Entre los delitos de defraudación Tributaria tipificados en el Código Penal se encuentran los casos especiales de defraudación tributaria, contenidos en el artículo 358 B:

1. Quien utilice mercancías, objeto o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de

comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.

3. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.

4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.

5. Quien hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.

6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.

7. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.

8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si

se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Apropiación indebida de tributos

Este se refiere al tomar los tributos que no le pertenecen a las empresas y hacer uso de ellos como si fueran propios, esto se da con los agentes retenedores que sean de Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, los cuales se encuentran regulados en el artículo 358, literal C, del Código Penal:

Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos.

Los agentes retenedores de los impuestos, los cuales son los obligados a trasladarlos al fisco, de lo contrario se podrá calificar como un delito, ya que se están hurtando el dinero perteneciente al Estado y que el mismo utilizara para inversión pública o la satisfacción de las necesidades de la población, en lo que respecta a salud, educación, seguridad. El Código Tributario, en el artículo 88 define la omisión del pago de los tributos de la siguiente manera: “se constituye por falta de determinación o la

determinación incorrecta por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en tanto no configure defraudación, mora o apropiación indebida de tributos”.

Lo antes mencionado indica la omisión del pago y se cataloga como apropiación indebida de los tributos por la omisión voluntaria para apropiación de dinero que le corresponde única y exclusivamente al Estado, y este delito conlleva a una pena que puede ser económica o por el doble esfuerzo de tiempo con su tiempo cumpliendo una pena en la cárcel.

Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria

El artículo 358 d de Código Penal, establece que:

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

Esta infracción se tipifica administrativa en el Código Tributario, sin embargo, tiene repercusiones en el área penal. Por ser un delito contra el Estado de Guatemala, el cual se encuentra regulado en el Artículo 358 literal d, Código Penal, el cual establece lo siguiente: “el responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.”

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta o para uno de los familiares cercanos a éste, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si el empleado o representante legal de la persona jurídica ocasiona reincidencia, se sancionará a la persona individual o persona jurídica la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, además de sancionarlo con lo antes indicado, se le penaliza con la expulsión del territorio nacional, lo cual se encuentra regulado en el artículo 558 literal d, del Código Tributario, que indica:

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

Análisis de la discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, al aplicar la multa por resistencia a la acción fiscalizadora, sin realizar previamente una determinación de oficio

Dentro de las facultades y competencias que posee la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra contenida la potestad de imponer multas y sanciones a los contribuyentes por faltas o fallos que tengan, en este caso específico a la resistencia a la acción fiscalizadora.

Dentro de las etapas de un expediente se mencionan las siguientes, previo a realizar el cálculo de la multa por resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, y la determinación de

oficio, se inicia eligiendo al contribuyente a ser objeto de revisión el departamento normativo realiza un análisis de riesgos para verificar el grado de peligrosidad del contribuyente, con base a ese nivel emiten un alcance de auditoría con los principales riesgos y cuentas a revisar durante el periodo de la auditoria, o en algunos casos lo concerniente al valor declarado en aduanas o la cantidad de mercadería declarada en las importaciones o exportaciones de mercadería.

El departamento de fiscalización procede a nombrar la auditoria a las diferentes secciones, ya sea la de banca y finanzas, comercio exterior, industria, agroindustria, entre otros. El jefe de sección elabora conjuntamente con el auditor tributario el requerimiento de información, o efecto de solicitar los documentos correspondientes para cubrir los puntos del alcance, para luego notificar dicho requerimiento de información al contribuyente sea en su domicilio fiscal o el lugar donde se localice al representante legal. Después de la notificación formal el contribuyente deberá dentro del plazo improrrogable de 3 días, cumplir con la entrega de la información requerida por parte de la administración tributaria, para este precepto pueden darse dos premisas, la primera es que el contribuyente cumpla con la entrega y la segunda es que no cumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.

Si el contribuyente cumple con la entrega de la información, el auditor debe apersonarse en el domicilio fiscal del contribuyente a efecto de ejercer la función fiscalizadora que por ley le corresponde, revisando los libros contables, documentos, archivos que se relacionen con el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema contable que utilice el contribuyente para el registro de sus asientos contables, y así determinar las posibles diferencias e inconsistencias para posteriormente darle a conocer los ajustes, diferencias e inconsistencias a los responsables de la empresa auditada.

Por el contrario, si transcurridos los tres días, el contribuyente no se manifiesta, y por ende no hace entrega de la información requerida por la Administración Tributaria, el auditor tributario conjuntamente con el jefe de sección proceden a suscribir el acta administrativa correspondiente, haciendo constar en dicho documento el incumplimiento por parte del contribuyente, luego de suscrita el acta los responsables de la elaboración del acta elaboraran el informe correspondiente dirigido al jefe de división de fiscalización, en el que se indicara que la documentación no fue presentada por el contribuyente al que se le solicito para la realización de la auditoria.

El acta y el informe suscrito, así como los documentos generados en los sistemas informáticos de la Administración Tributaria, son trasladados junto al expediente a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, para que realicen las gestiones correspondientes y que, con intervención de juez competente, se le solicite la presentación de la documentación solicitada al contribuyente. Según lo regulado en el artículo 93 del Código Tributario, en donde indica: “Constituye resistencia cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de tres días hábiles improrrogables de que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quién practicará la fiscalización.”

Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicara lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el código penal, la Administración Tributaria podrá solicitar que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco, ya sean estos impuestos, multas e intereses, así mismo podrá solicitar al juez correspondiente que tenga el trámite del caso en concreto, que emita las providencias de urgencia, lo anterior se encuentra fundamentado en el artículo 170 “A” del Código Tributario, que establece:

Apercibimiento en medida cautelar por resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. El juez competente que resuelva la solicitud de la Administración Tributaria, relacionada con una medida cautelar encaminada a permitir la verificación y fiscalización que le manda la ley, requerirá el cumplimiento al contribuyente o responsable el cumplimiento de los resuelto por aquella dentro del plazo de 10 días a partir de la notificación de la resolución, bajo el apercibimiento que, si no lo hiciere, se le certificara lo conducente.

El juzgado de turno al admitir para su trámite la providencia de urgencia, comisiona al notificador del Centro de Servicios Auxiliares de la Administración de Justicia, para que realice la respectiva notificación de la providencia de urgencia al contribuyente, a efecto de que éste ponga a la vista los documentos solicitados en el requerimiento de información por parte de la Administración Tributaria, concediéndole el plazo de 10 días para que presente la información en las oficinas de la Administración Tributaria, caso contrario certificará lo conducente a la autoridad respectiva.

Notificada la providencia de urgencia y una vez vencido el plazo señalado para la entrega de la documentación, sin que el contribuyente haga entrega de la misma, el auditor nombrado y el jefe de sección

emiten el informe correspondiente, indicando que a la presente fecha el contribuyente no cumplió con la entrega de la documentación, remitiendo dicho informe a la intendencia de asuntos jurídicos, a efecto de continuar con el trámite legal correspondiente.

Se solicita certificar lo conducente en contra del contribuyente, según el artículo 358 “D” del Código Penal, el juzgado correspondiente certifica lo conducente a un juzgado de ramo penal, posteriormente se realiza el cálculo de la multa del 1% sobre la última declaración presentada según el periodo objeto de fiscalización, misma que en su mayoría de casos es efectivamente pagada por los contribuyentes.

Posteriormente, la Intendencia de Asuntos Jurídicos, solicita a la Intendencia de Fiscalización que remita informe circunstanciado, el cual debe contener la determinación de los impuestos sobre base presunta, según el artículo 107 del Código Tributario, el cual establece:

Determinación de oficio, en los casos en que el contribuyente... no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos... Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas...

Así mismo el artículo 109 del Código Tributario, respecto a la determinación de oficio sobre base presunta, establece:

En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre base presunta. Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad. Asimismo, podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones. La determinación que en esta forma se haga debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta. Contra la determinación de oficio sobre base presunta.

Dicha determinación se establece a través de un promedio porcentual de referencia considerando las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado presentadas por el contribuyente en periodos anteriores a la fecha de la auditoria, con lo cual se establece un Crédito Fiscal y el

remanente que el contribuyente haya reportado en su última declaración, así como el débito fiscal, considerando que toda la mercadería importada por el contribuyente es objeto de venta, de la operación anterior se establece un Impuesto al Valor Agregado por pagar, de igual manera Impuesto Sobre la Renta por pagar.

Por lo anterior, el juzgado dentro de sus funciones puede citar a las partes a efecto de darles a conocer específicamente al contribuyente el dato de la determinación de oficio sobre base presunta, y al momento de darle a conocer el monto total del impuesto omitido, el contribuyente manifiesta que hará entrega de la documentación. Por lo anterior es importante hacer mención que desde la fecha en que fue nombrada la auditoria considerando el periodo objeto de revisión, hasta la fecha en que se le da a conocer la determinación de los impuestos al contribuyente, han transcurrido aproximadamente 6 años, lo cual dificultaría la revisión, en virtud que el periodo de prescripción es de 4 años que la ley establece para la guarda y custodia de los documentos contables, viéndolo desde el punto de vista de los proveedores y de los clientes del contribuyente, en virtud que para validar la información y documentación que el contribuyente haga entrega a la Administración Tributaria, es necesaria la realización de cruces de información tanto con los proveedores como con los clientes, por lo que la Administración Tributaria tendría limitaciones para realizar adecuadamente el proceso de

fiscalización y por ende el cálculo de los ajustes o multas no podrían ser establecidas de manera adecuada.

Por lo anteriormente expuesto, el contribuyente lo que obtuvo de toda la negatividad en la entrega de la información fue ganar tiempo, para que no se pudiera llevar a cabo la correcta fiscalización, pero cuando ya se le dio a conocer los montos de la determinación de los impuestos sobre base presunta, accede a realizar la entrega de la documentación en virtud a los cálculos que se le dieron a conocer.

En análisis a dicho proceso y a cada una de las etapas procesales que se llevaron en la vía judicial, se considera conveniente que previo a notificársele la multa por resistencia a la acción fiscalizadora, se haga de conocimiento del contribuyente las determinaciones de los impuestos sobre base presunta o sobre base cierta, independientemente que documentación tenga la Administración Tributaria, a efecto de ejercer autoridad sobre los contribuyentes para que realicen o den cumplimiento a la entrega de la documentación requerida por la Administración Tributaria y que el tiempo pueda ser aprovechado a efecto de la realización de cruces de información ya sea con una muestra de los proveedores o una muestra de los clientes, todo ello con el objeto de obtener mejores resultados en cuanto a la captación que se realice de los tributos, multas e intereses por parte de la Administración Tributaria

Conclusiones

Dentro de las infracciones que ocasionan el cierre temporal del establecimiento comercial está la no emisión y entrega de la factura correspondiente, o emitir tales documentos sin que estos estén previamente autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, previo a presentar la documentación y acta administrativa correspondiente ante el Juez competente, este último es quien que impone dicha sanción.

La resistencia a la acción fiscalizadora, ocasiona la imposición de la multa correspondiente, previo a darle a conocer al contribuyente la determinación de oficio sobre base presunta, dicho procedimiento ocasiona que se retarde el proceso administrativo y judicial, además de limitar la fiscalización por parte de la administración tributaria, en virtud que al ser requerida la información por la vía judicial y el contribuyente realiza la entrega, es imposible realizar las validaciones correspondientes con los clientes o proveedores a través de la circularización de los saldos o cruces de información, en virtud que estos últimos ya no cuentan con tales registros o documentos, derivado que el plazo que la ley establece para la guarda y custodia de los documentos contables, ya se encuentra prescrito.

La defraudación tributaria es un delito muy común, el cual es cometido por los contribuyentes, quienes, con ocasión de incurrir en error al ente fiscalizador a través de simulación, ocultación o cualquier forma de engaño, todo ello con el objeto de reportar, declarar y pagar menos o ningún impuesto del que le es atribuido.

Los agentes de retención o percepción como sujetos de la relación jurídica tributaria, pueden incurrir en el delito de apropiación indebida de tributos, quienes no reportan o enteran al ente recaudador la totalidad de los impuestos percibidos o retenidos, una vez transcurrido el plazo establecido en ley para hacer la liquidación de dichas retenciones o percepciones.

Referencias

Libros

García Vizcaíno, C. (2003). *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I parte general*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Porres y López, Armando. (1977). *Derecho fiscal aspectos jurídicos y contables. (6ta Ed)*. México: Editorial Manuel Porrúa, S.A.

Villegas, H. (2001). *Derecho financiero y tributario. (7ma Ed)*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Jiménez de Asúa, Luis. (1997). *Principios de derecho penal la ley y el delito. (3era Ed)*. Buenos Aires: Editorial Artes Gráficas Candil.

Díaz Dubón, Carmen. (2012). *Derecho financiero*. Guatemala: Editorial Praxis.

Diccionarios

Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. (1ra Ed). Argentina: Editorial Datascan S.A.

Porras y López, A. *Derecho fiscal, aspectos jurídicos y contables*. (6ta Ed). México: Editorial: Manuel Porrua, S.A.

Real Academia Española. *Diccionario de la lengua española*. (24 Ed). España.

Legislación

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

Congreso de la República de Guatemala. (1973). *Código Penal*. Guatemala. Tipografía Nacional.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Código Tributario*. Guatemala. Tipografía Nacional.

Congreso de la República de Guatemala. (2012). *Ley de Actualización Tributaria*. Guatemala. Tipografía Nacional.

Congreso de la República de Guatemala. (2006). Decreto 20-2006. Ley de fortalecimiento a la Administración Tributaria. Guatemala. Tipografía Nacional.