

**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Programa de Actualización de Competencias y  
Cierre Académico



**La función fiscalizadora de la Superintendencia de  
Administración Tributaria y su eficacia**  
-Tesis de Licenciatura-

Eleazar Enoc del Cid López

Guatemala, agosto 2019

**La función fiscalizadora de la Superintendencia de  
Administración Tributaria y su eficacia**

-Tesis de Licenciatura-

Eleazar Enoc del Cid López

Guatemala, agosto 2019

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

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

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

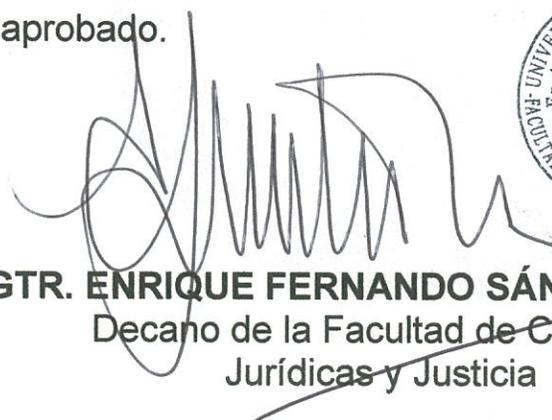
Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid

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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU EFICACIA**, presentado por **ELEAZAR ENOC DEL CID LÓPEZ**, 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 al **M. SC. MARIO JO CHANG**, 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:** ELEAZAR ENOC DEL CID LÓPEZ

**Título de la tesis:** LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU EFICACIA

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, 08 de junio de 2018.

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

M.SC. MARIO JO CHANG  
Asesor de Tesis



c.c. Archivo

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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU EFICACIA**, presentado por **ELEAZAR ENOC DEL CID LÓPEZ**, 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 a la **LICDA. CLAUDIA MARIA GONZALEZ OVANDO** para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



**MGTR. 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:* **ELEAZAR ENOC DEL CID LÓPEZ**

*Título de la tesis:* **LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU EFICACIA**

**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.

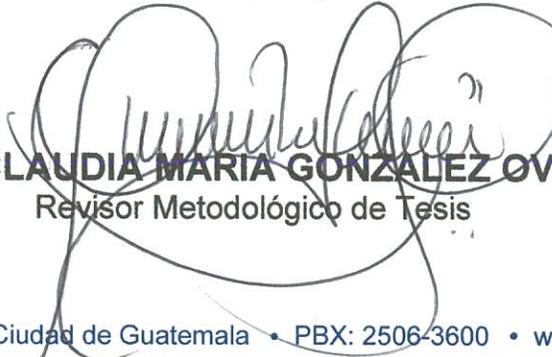
**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

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

Guatemala, 28 de agosto de 2018.

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**

  
**LICDA. CLAUDIA MARÍA GONZÁLEZ OVANDO**  
Revisor Metodológico de Tesis



c.c. Archivo

## ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

*Nombre del Estudiante:* **ELEAZAR ENOC DEL CID LÓPEZ**

*Título de la tesis:* **LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU EFICACIA**

**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, 06 de agosto de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

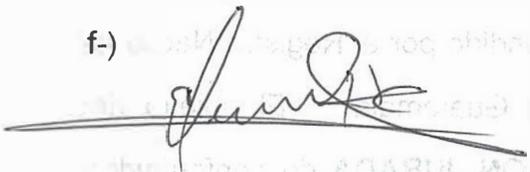


**Dr. Enrique Fernando Sánchez Usulután**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

En la ciudad de Guatemala, el día dos de agosto del año dos mil diecinueve, siendo las catorce horas en punto, yo, **BELSSY YARIBEL CARPIO CASTILLO**, Notaria me encuentro constituida 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 requerida por **ELEAZAR ENOC DEL CID LÓPEZ**, de treinta y cinco años de edad, casado, guatemalteco, Perito Contador, con domicilio en el municipio de San Luis, departamento de Petén, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) un mil seiscientos cincuenta y siete espacio cincuenta y tres mil seiscientos cuarenta y uno espacio un mil setecientos nueve (1657 53641 1709), 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 **ELEAZAR ENOC DEL CID LÓPEZ**, 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: "LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU EFICACIA"; 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 AM guión cero cero setenta y cuatro mil trescientos cuarenta y ocho y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número cuatro millones setecientos cuarenta y nueve mil trescientos dieciocho. Leo lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con la Notaria que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f-)



**ANTE MÍ:**



*Licda. Belsy Yaribel Corpio Castillo*  
**ABOGADA Y NOTARIA**



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

## **DEDICATORIA**

**A DIOS:** Por su infinita misericordia, por permitirme lograr un sueño más.

**A MIS PADRES:** Por sus sabios consejos y buenos ejemplos.

**A MIS HERMANOS:** Por ser un ejemplo de lucha.

**A MI ESPOSA:** Por su apoyo incondicional y paciencia.

**A MIS HIJAS:** Son lo más precioso que Dios me ha regalado.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Definición de la Superintendencia de Administración Tributaria	1
La Superintendencia de Administración Tributaria, Antecedentes	4
La Dirección General de Rentas Internas	5
Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria	17
Mecanismos de control para fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria	42
Imposición de las Penas por Evasión Tributaria	47
Defraudación tributaria, caso especial de defraudación tributaria	48
Resistencia a la acción fiscalizadora	52
Apropiación indebida de tributos	57

Incumplimiento de las obligaciones tributarias	58
Conclusiones	60
Referencias	62

## **Resumen**

Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria para ser la institución que se encargue de recaudar con efectividad los tributos que el Estado impone en ejercicio de su poder tributario para cumplir con el bienestar común de todos los guatemaltecos.

Por esa razón los funcionarios de aduanas localizados en primera línea deben tener los conocimientos y elementos de juicio suficientes para ser capaces de trasladar aquellos asuntos relacionados con el origen de las mercancías que les generen dudas a fin de que sean objeto de un control más riguroso y metódico post despacho de aduanas. La determinación o verificación del origen de las mercancías es una tarea que requiere de un estudio profundo y pormenorizado del proceso de producción, insumos utilizados, costo de mano de obra y materiales, operaciones de transporte y logística, lo cual, en la gran mayoría de casos, no es factible realizarlo en un control inmediato al momento de pasar las mercancías por la línea aduanera.

Los delitos tributarios existen dentro del derecho tributario las sanciones y las penas, siendo distintas unas con otras, ya que la sanción se aplica cuando se comete una infracción tributaria, comúnmente son de orden pecuniario, sin embargo las penas ya son por delitos cometidos y

sancionados con prisión, estando ante la criminalización del derecho tributario.

## **Palabras clave**

Tributo, Impuesto, Evasión, Aduana.

## **Introducción**

El estudio de esta situación es en cuanto a considerar que si bien es cierto la ley establece sanciones a quienes evaden los impuestos; también lo es que al no existir un correcto control, con personal capacitado, tecnología adecuada; no se puede detectar y atacar el problema a cabalidad, esto viene a ser una fuente de detrimento para el Estado guatemalteco que deja de percibir grandes cantidades de dinero a diario, no siendo imputable dicha situación en su totalidad a los empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Tampoco se puede culpar de ello a la población; ya que el tener un control escueto permite este tipo de actividad ilícita en detrimento del Estado guatemalteco y de los comerciantes dignos que cumplen con los requisitos exigidos por las leyes de Guatemala; siendo tarea del Estado dotar de los recursos tanto personales como materiales para atacar este flagelo que cada día causa mayores estragos a la economía. Toda vez que con la investigación que se llevó a cabo en su momento es deducir la incapacidad que tiene el estado de Guatemala mediante la Superintendencia de Administración Tributaria para evitar, el descontrol que hoy en día se tiene con la evasión de impuestos que se dan en la Aduana de la Superintendencia de Administración Tributaria que se encuentra en el municipio de Melchor de Mencos, Petén.

Con la investigación se pretende alcanzar los objetivos siguientes. I. Conceptualizar la función fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria. II. Verificar la eficacia de los mecanismos de control. III. Analizar los delitos Tributarios.

Para alcanzar los objetivos propuestos en el presente trabajo se consultó y analizó la opinión de diversos autores en la materia, así también la legislación guatemalteca relacionada con el tema en mención.

## **Definición de la Superintendencia de Administración Tributaria**

La Superintendencia de Administración Tributaria se puede conceptualizar al constatar el artículo uno de la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su reglamento, lo cual se constituye en una herramienta indispensable para empezar el análisis de este tema, y que apegado a su literalidad se puede constatar:

Artículo 1. Creación. Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada que tiene la competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las funciones y atribuciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Como se puede observar, el tema en mención tiene el privilegio de encontrarse una definición legal lo que hace definir a la institución y fijar sus alcances límites y competencias. Por mencionar unos aspectos la define como una entidad estatal, esto es catalogarla como un órgano o institución propia del Estado; la define como descentralizada, esto es que puede y debe tener presencia en la capital y en el interior del país; llevando consigo su jurisdicción y competencia para alcanzar sus objetivos. En cuanto a lo que establece el último enunciado del artículo en análisis la Superintendencia de Administración Tributaria goza de autonomía funcional, siendo este un principio del sistema democrático

para el libre ejercicio de sus funciones, así también en el tema económico, financiero para poder agenciarse de patrimonio y recursos propios.

Es importante destacar que el artículo transcrito anteriormente otorga personalidad jurídica a la mencionada entidad enmarcando sus funciones y atribuciones en la mencionada Ley y su reglamento. Como establece la definición anterior y de conformidad con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, vigente, que también la misma cuenta con su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala. También podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional.

Su denominación siempre podrá denominarse SAT. Por lo anterior descrito es evidente que esta institución del estado está creada para la fiscalización de los tributos, para después distribuirlo en cuanto a sus organismos para que el Estado pueda agenciarse de recursos.

El Superintendente de Administración Tributaria, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), sin

perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al Directorio. El Superintendente ejercerá sus funciones con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley. Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, el Superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo.

El control aduanero comprende todas las medidas adoptadas por la administración aduanera y su fin es el de verificar, evaluar, supervisar, comprobar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y de comercio exterior que regulan el ingreso, permanencia y salida de las personas, medios de transporte y mercancías del territorio de un país. El origen de las mercancías es una de las técnicas de aduanas y comercio exterior más complejas. La determinación o verificación del origen es una tarea que requiere de un estudio profundo y pormenorizado de las mercancías, procesos de producción, insumos utilizados, costos de mano de obra y materiales, operaciones de transporte y logística, lo cual, en la gran mayoría de casos, no es factible realizarlo en un control inmediato al momento de pasar las mercancías por la línea aduanera.

Por esa razón los funcionarios de aduanas localizados en “primera línea” deben tener los conocimientos y elementos de juicio suficientes para ser capaces de trasladar aquellos asuntos relacionados con el origen de las

mercancías que les generen dudas a fin de que sean objeto de un control más riguroso y metódico post despacho de aduanas.

## **La Superintendencia de Administración Tributaria, Antecedentes**

### **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

Actualmente, en Guatemala el órgano encargado de la recaudación de tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria, que como lo establece la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y para uso de la presente investigación se podrá abreviar SAT. Su principal antecedente es la Dirección General de Hacienda que luego se llamó Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Según el Resumen: Historia del Ministerio de Finanzas Públicas. Dicha reseña histórica la podemos encontrar en el libro Los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco del autor Pablo Gerardo Hurtado García y que se transcribe a continuación:

El siete de octubre de 1825 se creó la Dirección General de Hacienda como una dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda. Posteriormente, en 1971 se denominó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público: Ministerio de Finanzas Publicas y nombro encargado del cobro de impuestos a la Dirección General de Rentas Internas. (1998, p. 34)

Es decir que el órgano encargado de recaudar tributos no era un órgano autónomo y especializado sino más bien era una de las funciones de un ministerio.

## **La Dirección General de Rentas Internas**

Era un órgano suscrito al Ministerio de Finanzas: el decreto 106-71 del Congreso de la República de Guatemala emitido el 8 de diciembre de 1971 y publicado el 20 de diciembre de 1971 estableció la creación de la Dirección General de Rentas Internas el reglamento de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo MFP 5-72 del 16 de febrero de 1972 establecía las funciones de la Dirección General de Rentas Internas y su propio Reglamento, el Acuerdo Gubernativo del 13 de abril de 1972. Durante los años de recaudación en Guatemala estuvo a cargo de la Dirección General de Rentas Internas, entidad encargada de la fiscalización y recaudación de impuestos internos y demás ingresos que pudiera percibir el estado, fue hasta finales del año 1997 en donde el gobierno emprendió una reforma tributaria.

Que debiera de obedecer al compromiso, adquirió los acuerdos de paz asimismo fortalecer la administración tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones, aumentar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones de cada contribuyente, por

ello en febrero del año 1998, se aprobó la ley de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT.

### **La Dirección General de Aduanas**

Esta entidad fue creada por el artículo 17 del Código de Aduanas de 1935 que estableció: Corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público el régimen de aduanas. Su administración se ejercerá bajo su dependencia por la Dirección general de aduanas, la que se integrará así: director general de aduanas, inspector general, consejo técnico y demás funcionarios y empleados que el servicio requiera. El Código de Aduanas reguló las atribuciones y responsabilidades de cada uno de los integrantes de la Dirección que creó y en consecuencia reguló cuál sería su funcionamiento. Más adelante, la Dirección General de Aduanas se regía por las disposiciones de su reglamento emitido el 11 de abril de 1972.

Según el artículo 1 de esa disposición esta entidad tenía a su cargo: la dirección administrativa de las aduanas u oficinas aduaneras y demás actividades del ramo, así como velar por la correcta aplicación de las leyes, reglamentos, convenios internacionales y demás disposiciones de la materia. Esto quiere decir que se encargaba sobre todo de lo relacionado con los tributos que gravan el comercio exterior. Lo cual

además da, en cierto sentido, una explicación al nombre de la Dirección General de Rentas Internas que era la encargada de lo relativo a los tributos internos.

Es a partir del 21 de febrero de 1999 que la Superintendencia de Administración Tributaria SAT asumió, según el artículo 1 del acuerdo 5-99: en forma total, las funciones, atribuciones y competencias de la Dirección General de Aduanas y sus dependencias, que aún no hubiere asumido.

### **Superintendencia de Administración Tributaria**

Nace como consecuencia de los Acuerdos de paz firme y duradera. El Acuerdo sobre aspectos socioeconómicos y situación agraria hace referencia en el apartado IV a la modernización de la gestión pública y política fiscal. El párrafo 50 de ese mismo acuerdo se refiere al compromiso fiscal en los siguientes aspectos: legislación; fortalecimiento de la Administración Tributaria; participación y educación cívica. De acuerdo a la Revista Memoria de labores de 1998 de la Superintendencia de Administración Tributaria

En Cumplimiento del compromiso de fortalecimiento de la Administración Tributaria que el Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Publicas en 1997, inicio un conjunto de acciones dentro de las cuales se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT El objeto del proyecto de creación fue que la entidad encargada de la Administración Tributaria naciera como una institución autónoma,

descentralizada, moderna eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la Administración Tributaria y aduanera y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. Según la Revista Memoria de labores de la Superintendencia de Administración Tributaria. (1998, p. 23)

La creación de la SAT se deriva entonces de la necesidad de fortalecer al órgano encargado de la recaudación y crear uno autónomo para cumplir con dicha función, así se observa en lo analizado por los autores Lionel Figueroa Ara y Juan José Narciso Chua en su libro Administración Tributaria:

Es necesario indicar dos momentos en la institucionalización de la SAT, que permiten visualizar sus perspectivas, a pesar de que entre ambas situaciones existen diferencias importantes. El Primer momento se refiere a la transición entre la Dirección General de Rentas Internas y la SAT, en donde el tiempo, los mecanismos y los instrumentos legales que se emitieron, facilitaron una transición más gradual y con mayores posibilidades de dimensionar la complejidad de las funciones trasladadas a la SAT, así como auguran mejores condiciones para la Administración Tributaria en el futuro. El segundo momento, se refiere al caso de la Dirección General de Aduanas, en donde la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que a partir de un año de la vigencia de dicha ley la misma se emite por el Congreso de la Republica el 12 de enero de 1998, la SAT deberá haber asumido todas las funciones y responsabilidades de las referidas dependencias. (2000, p. 12)

Esto quiere decir que la transición se llevó en dos etapas: la primera se refirió a asumir las funciones y facultades del órgano encargado de la recaudación de los tributos internos y la segunda a hacerlo también en cuanto a los tributos al comercio exterior.

A partir del 21 de febrero de 1998 entró en vigencia la Ley Orgánica de la SAT y en consecuencia, se creó como una entidad del Estado.

Los considerandos se refieren a los antecedentes de su creación y en ese sentido mencionan como razones la necesidad de: reformar estructuralmente la Administración Tributaria; los acuerdos de paz; y la urgencia de: fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones.

Otra de las razones, y a criterio de la investigadora la más importante, la necesidad de: crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa, todo esto con el objetivo de lograr una mejor atención a los contribuyentes. Es por eso que la creación de la SAT es tan importante porque se crea en el Estado una sola entidad especializada en cuanto a la recaudación de impuestos. Figueredo Ara y Narciso Chúa establecen que la: estructura organizativa se orienta hacia la descentralización.

La actual estructura organizativa de la SAT evidencia notables diferencias respecto las antiguas dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas, que tuvieron a cargo las actividades de recaudación, fiscalización y aduanas.” Además, afirman que uno de los avances es que: se desliga la relación directa de instancias propias y al interior del Ministerio de Finanzas Públicas, permitiendo con ello independencia y manteniendo la coordinación a través del ministro de Finanzas quien es miembro del directorio y lo preside. Agregan que: otro elemento que resulta positivo se refiere a la eliminación de la discrecionalidad por parte del empleado, puesto que el hecho mismo de que la recaudación es realizada a través de la mayoría de bancos del sistema bancario nacional, evita este tipo de situaciones.

Por otra parte, se han elaborado los nuevos formularios de una forma que estandariza la información plasmada en los mismos, así como contiene sistemas de seguridad que les permite a los trabajadores de la SAT, asegurarse de la fidelidad de la información. El cambio en la estructura se refleja, según lo afirmado por los autores, sobre todo en la independencia de la nueva administración tributaria y el aumento en su capacidad para atender a los contribuyentes. En cuanto al funcionamiento de la SAT, Figueredo Ara y Narciso Chúa se refieren a que: busca lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias sobre la

base de un control y prestación de servicios a contribuyentes mayores, pero bajo una perspectiva de relación de buena voluntad entre las partes.

Hecho que no es malo ni negativo, pero que dadas las condiciones de evasión y elusión en el país, se necesita combinar o mezclar acciones de educación y apoyo con aquellas de presión y revisión. En cuanto a su funcionamiento, la SAT no sólo debe tener la capacidad de brindar acompañamiento y asesoría en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones a los contribuyentes sino también la capacidad de sancionar y vigilar a quienes no las estén cumpliendo adecuadamente. La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece en las disposiciones transitorias, en el artículo 48 en cuanto a la organización de la SAT que: Dentro de un plazo de seis meses contados a partir de la fecha en que entre en vigencia la presente ley, la SAT deberá organizarse, evaluar, establecer e implementar los procedimientos y sistemas necesarios para operar.

La SAT podrá iniciar sus operaciones parcial o totalmente durante dicho período, sin perjuicio de poder continuar organizándose hasta el vencimiento del plazo que establecen este artículo y el artículo 49 de esta ley. Referente al inicio de funciones, el artículo 49 de esa misma norma regula que: La SAT deberá ir asumiendo de forma gradual, total o parcialmente, las funciones, atribuciones y competencias que tengan

asignadas a la fecha de entrar en vigencia de la presente ley, la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas. También asumirá las funciones de fiscalización tributaria que están asignadas a la Superintendencia de Bancos.

Agrega el mismo artículo que. A partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y a más tardar en el plazo de un año, la SAT deberá haber asumido las funciones, atribuciones y competencias de las dependencias, direcciones y entidades a las que se refiere este artículo que sean de su competencia y necesarias para el cumplimiento de su objeto. El Superintendente queda facultado para decidir la forma y fecha a partir de la cual la SAT asumirá e iniciará a ejercer dichas funciones, atribuciones y competencias. Cada vez que la SAT asuma e inicie las funciones a las que se refiere este artículo, deberá emitir un acuerdo el cual deberá publicar, cuando menos una vez en el Diario Oficial y en dos de los periódicos de mayor circulación del país.

A partir de la fecha que establezcan dichos acuerdos los procedimientos, gestiones nuevas y las declaraciones que los contribuyentes tengan que iniciar o presentar, que antes eran competencia de las direcciones o dependencias de las cuales la SAT asume funciones, deberán presentarse o iniciarse ante la Intendencia o Unidad Técnica de la SAT que señale el acuerdo respectivo. Es decir que el objetivo de la creación de la SAT era

realmente crear un órgano especializado en la recaudación de los tributos y fiscalización de los contribuyentes, autónomo de cualquier otro.

En cuanto a los procedimientos o gestiones que se encontraban en trámite antes de la fecha que señale el Acuerdo, el artículo 49 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria reguló: deberán ser presentados, tramitados y resueltos por la Dirección o dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas que el Ministro de Finanzas Públicas designe para hacerlo. Se establece un plazo máximo de dos años para que estas dependencias resuelvan todos los asuntos pendientes ante ellas. Según el artículo 53 de esa misma ley: Los recursos administrativos que se presenten después de que la SAT haya asumido cualquiera de las funciones a que se refiere el artículo 49 de esta ley, serán tramitados y resueltos por la SAT.

La transición tenía que ser total pero al mismo tiempo gradual y por esa razón, se dio un plazo de dos años al Ministerio de Finanzas para que resolviera los asuntos pendientes.

La designación y toma de posesión de los integrantes del primer Directorio se reguló por medio del artículo 50 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria que dispuso que: Los miembros del Directorio a que se refiere la literal c) del artículo 8 de esta

ley, deberán ser designados por el Presidente de la República dentro de los noventa días siguientes de entrada en vigencia la presente ley y deberán tomar posesión de sus cargos, treinta días después de haber sido designados, juntamente con el Ministro de Finanzas Públicas. El Superintendente, tomará posesión inmediatamente después de haber sido nombrado conforme al artículo 51 de esta ley.

En cuanto a la toma de posesión y nombramiento del Superintendente, el artículo 51 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que: El Superintendente deberá ser nombrado y tomará posesión de su cargo dentro de los treinta días siguientes de haber tomado posesión los miembros del Directorio. Desde la fecha en que entre en vigencia esta ley y hasta que tome posesión el Superintendente, el Ministro de Finanzas Públicas en su calidad de Presidente del Directorio de la SAT, podrá ejercer todas las funciones que le competen al Superintendente de acuerdo a la ley.

En ese sentido, se observa una contradicción entre los dos artículos mencionados en cuanto al momento en que toma posesión el Superintendente puesto que el artículo 50 se refiere a que inmediatamente y el artículo 50 regula un plazo de treinta días después de haber tomado posesión los miembros del Directorio. El Reglamento Interno que contiene las normas que se refieren a su funcionamiento

establece cuáles son las dependencias y unidades en que se organiza. Para la aprobación y entrada en vigencia del primer reglamento, el artículo 52 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria estableció: será presentado al Directorio para su aprobación dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de toma de posesión del Superintendente.

El reglamento es la norma en que se establece el funcionamiento de cada una de las dependencias de la SAT, seguramente por eso se reguló que fuera presentado en un plazo de los treinta días hábiles posteriores a la toma de posesión del Superintendente. Figueredo Ara y Narciso Chúa, en cuanto a la transición de la SAT y la Dirección General de Aduanas se refieren a que: la SAT tomó la responsabilidad y funciones de las aduanas el 21 de febrero de 1999, acción que según las palabras de funcionarios de la SAT resultó un tanto abrupta, en virtud del poco tiempo que tuvieron para efectuar dicho cambio. La transición de un órgano al otro fue al parecer de los autores apresurada, sin embargo, al parecer de la investigadora el objetivo era ese.

Agilizar el funcionamiento del nuevo órgano encargado de la recaudación y fiscalización de los tributos. Al parecer de la investigadora la creación de la SAT fue una decisión importante para el Estado de Guatemala. El hecho de tener un ente autónomo encargado de la

recaudación permite que la comunicación con el contribuyente sea mejor porque es realizada directamente.

Además, el hecho de que sea una entidad autónoma permite que tenga mejores capacidades presupuestarias. Actualmente la SAT tiene un presupuesto propio y de acuerdo al artículo 33 de su ley orgánica, sus recursos son, entre otros: a. El monto equivalente al 2% del total de los tributos internos y al comercio exterior y sus accesorios, que recaude la SAT y que deberá ser transferido de las cuentas de la Tesorería Nacional diaria y automáticamente por el Banco de Guatemala a la cuenta específica que operará a nombre de la SAT. b. Los ingresos no tributarios, generados por servicios de certificación y otros que la SAT preste, cuyas características serán establecidas por el Directorio.

Esto no sucedía cuando existía la Dirección General de Rentas Internas puesto que esta era una dependencia del Ministerio de Finanzas no sólo porque el reglamento de la ley del Ministerio de Finanzas no lo regulaba sino porque era una dependencia de este y un porcentaje del presupuesto destinado a la entidad era el destinado a la Dirección General de Rentas Internas.

## **Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria**

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

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria fue creada para ser la institución encargada de recaudar con efectividad los tributos que el Estado impone para poder cumplir con el bienestar común de todos los guatemaltecos, de esta manera poder financiar el gasto social en salud, educación, seguridad, vivienda e infraestructura. Es una institución autónoma con personería propia y tiene su propia ley orgánica, siendo el decreto 1-98 del Congreso de la Republica.

Según la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria específicamente en el Artículo 3 establece entre otras cosas lo siguiente, objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas 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;

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 para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;

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;

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

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;

g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.

h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del ante proyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación.

l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.

n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley.

o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.

p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,

- q) Participar en la política del combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contara con la colaboración de las entidades del estado que correspondan.
- r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compras o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de estas funciones contara con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Publico.
- s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contara con el apoyo de las demás instituciones del estado.
- t) Principiar en la propuesta de estrategias apropiadas para la ampliación de la base tributaria, a través de la incorporación de sectores económicos que se encuentran fuera del sistema tributario.
- u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y

cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes.

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

Para el cumplimiento de estas funciones la Súper Intendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y defraudación tributaria; para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad, entre otros. Contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, lacustre o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el reglamento de esta ley establezca y no podrán tener la categoría de intendencias.

Haciendo un análisis del artículo cuatro de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria se puede deducir que la SAT en una de sus Facultad puede contratar, delegar y restringir. Podrá contratar personas individuales o jurídicas para que le presten los

servicios administrativos financieros o jurídicos, de cobro, percepción y recaudación de tributos, así también de auditoria y cualquier otro tipo de servicios profesionales y técnicos que sean necesarios para el mejor cumplimiento de las funciones que le competen.

Podrá delegar también, si es necesario para el mejor cumplimiento de sus fines, de las funciones de recaudación, cobro y cobranza.

En casos específicos podrá delegar en casos específicos las funciones de fiscalización o control reservándose expresamente para sí misma, en todos los casos, la facultad de realizar dichas funciones a cualquier sujeto de control o fiscalización, en adición a las realizadas por terceros. En ningún caso podrá delegar, en forma permanente y total, las funciones de fiscalización o control. No serán delegables las facultades para determinar la obligación tributaria o el concebimiento de audiencias ni la aplicación de sanciones que son de competencia de las SAT. Tampoco será delegable el registro de los contribuyentes y la administración total ni permanente de sus dependencias.

La persona individual o jurídica a la que se deleguen funciones de fiscalización o cobranza judicial, deberá presentar ante la SAT una declaración jurada de no tener interés o vinculación alguna con los

sujetos pasivos a quienes le aplicara, por cuenta de la SAT, los servicios objeto del contrato.

## **Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en el documento La tributación en un contexto de globalización económica se refiere a que:

La misión fundamental de toda A.T. es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ya sea que cautele y fomente el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, combata la evasión, adopte medidas administrativas tendientes a cambiar la forma en que los contribuyentes declaran y pagan los impuestos, el grado de cumplimiento de la misión de la A.T. depende de la eficacia con que desarrolle sus funciones, especialmente la función de fiscalización. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Las atribuciones de la Administración Tributaria para la obtención y manejo de informaciones: La tributación en un contexto de globalización económica. 32<sup>a</sup> Asamblea General del CIAT: Brasil. (1998, p.78)

Esta idea concuerda con lo referido por las leyes ya citadas y pone de relieve que una de las funciones principales es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pablo Rodas Martini en Centroamérica en la economía mundial del siglo XXI menciona:

La visión básica de una Administración Tributaria moderna es la de una administración capaz de inducir el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes dentro de un ambiente de respeto a los derechos y garantías de estos, de modo que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo con la Constitución y las Leyes, ni más, ni menos, Rodas Martini, Pablo. Centroamérica en la economía mundial del siglo XXI. Guatemala: ASIES, (2006, p.43)

Rodas Martini al referirse a la fiscalización menciona la importancia que tiene el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y pone de relieve que la Administración Tributaria moderna debe fomentarlo. El fomento puede hacerse mediante una correcta fiscalización pues a los contribuyentes no les agrada sentir que la AT los está controlando y, por medio de la utilización de medios electrónicos para la presentación de declaraciones. En conclusión, el objeto de las A.T. es la recaudación de los tributos y el cumplimiento y correcta aplicación de la política tributaria. Para lo cual controlan el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes por medio de las facultades que les han sido otorgadas.

### **La Administración**

Puede tomarse como parte de la función de administración de la Administración Tributaria la de servicio al contribuyente. En ese sentido, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria guatemalteca en el artículo 3 en cuanto al objeto y funciones de la SAT establece que son, entre otras:

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

o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria; p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos. Esto hace referencia a funciones de índole administrativo puesto que se refiere a administrar, controlar y planificar, entre otras. Las funciones administrativas facilitan el cumplimiento del objeto de recaudación puesto que planificando se obtiene mejores resultados. Según una presentación preparada por Marcos López e Ignacio Arroyo, funcionarios de la AEAT que se desempeñaban como consultores del Programa de modernización de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda de Costa Rica, citados por Jorge Cornick:

La importancia de estas funciones ha crecido en la misma medida en que se ha generalizado la aceptación de los principios de cumplimiento voluntario y autoliquidación. La administración tributaria en Costa Rica: situación actual y perspectivas. (1997, p. 39)

Según Abilio de Figuereido Marques citado por el mismo autor: a la Administración Fiscal se va exigiendo un amplio apoyo al contribuyente el cual se manifiesta, desde luego en la atinada divulgación y explicación de las alteraciones legislativas en la manutención de servicios especializados de encaramiento jurídico tributario de las situaciones y en

el apoyo general al cumplimiento de las varias obligaciones del impuesto, e información, a todo momento, de la situación tributaria de los contribuyentes” Esto quiere decir que las funciones administrativas desempeñadas de una manera efectiva son positivas para el cumplimiento del objeto de la AT puesto que de alguna manera fomentan el cumplimiento voluntario.

## **La Recaudación**

El informe Aplicación de mejores prácticas internacionales al desempeño de la Administración Tributaria de Guatemala, establece que:

El tema de la recaudación y gestión contiene una gran variedad de elementos, Entre los más importantes están: a) El registro de contribuyentes. Además de la inscripción inicial, es necesario controlar para que un contribuyente reciba un solo NIT. En países como Guatemala con un sector informal significativo, encontrar y registrar micro y pequeñas empresas es difícil; b) Recaudación por medio del sistema bancario o electrónicamente; c) Verificación de transferencias a la cuenta del gobierno y del registro apropiado en la cuenta del contribuyente; d) Servicios adecuados y eficientes al contribuyente. Para alentar y facilitar el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, es importante ofrecerle, entre otros elementos, formularios sencillos y claros, programas educativos acerca de impuestos y servicio imparcial, corto y rápido; e) Procesos y prácticas de recaudación al interior de la autoridad administrativa; y f) Indicadores para monitorear la efectividad y eficiencia tanto de la recaudación como de los aspectos gerenciales pertinentes. DevTech Systems, Inc. Aplicación de mejores prácticas internacionales al desempeño de la Administración Tributaria de Guatemala. USAUID: Guatemala. (2001, p. 7)

La recaudación es una tarea compleja que se compone de varios elementos y entre ellos los más importantes son el registro de los contribuyentes y los procedimientos con que debe cumplir para hacer efectivas sus obligaciones tributarias.

En ese sentido, agrega el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias que en adelante también se denominará, indistintamente, CIAT en el estudio Modelos de fusión, su compatibilidad y viabilidad con la función tributaria Superintendencia de Administración Tributaria Guatemala que: Los esfuerzos iniciales de recaudación y gestión se orientaron a disponer de canales de captación de los tributos internos y de comercio exterior e información oportuna, confiable y útil, de aplicación sobre la recaudación. Se enfatizó la contratación de entidades recaudadoras, con nuevos procesos que permitieran la recepción diaria de la información sobre los ingresos recaudados y el traslado directamente al Banco Central, Banco de Guatemala.

La incorporación de los bancos del sistema como recaudadores directos de los recursos provenientes de los impuestos, transparenta el ingreso de los recursos financieros, hace eficiente la recaudación se dispone de los datos de recaudación de forma inmediata elimina la discrecionalidad del empleado recaudador y su intervención se circunscribe a trabajar con los registros de los depósitos enviados por los bancos, que es la base para cruzar la información de lo efectivamente percibido conforme a los depósitos en el Banco de Guatemala. Esto pone de relieve que la tarea de recaudación es tan importante, que las Administraciones Tributarias deben procurar tener alianzas estratégicas para poner a disposición de los

contribuyentes más centros de recaudación y así fomentar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

## **Facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria**

### **Administrativas**

Para José María Martín y Guillermo f. Rodríguez Usé, las facultades administrativas son aquellas que:

Están delimitadas por normas de derecho administrativo, y no tienen por qué ser objeto de un estudio especial por parte del derecho tributario. En otros términos, estas normas, además de ser naturaleza administrativa, no tienen una finalidad directamente relacionada con el crecido tributario. Derecho tributario general. Argentina, Depalma. (1995, p. 67)

El objetivo de este apartado es ilustrar cómo se encuentra regulada esta facultad en las diferentes legislaciones objeto de estudio. El Código Tributario se refiere en el artículo 19 a las funciones de la administración tributaria y los artículos 98 y 98 A a las atribuciones de la AT. La Ley Orgánica de la SAT en el artículo 3 se refiere a las facultades administrativas como la de: p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros. Agrega en el artículo 4 que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la facultad para contratar a personas individuales o jurídicas para que le presten servicios administrativos, financieros, jurídicos, de cobro, percepción y recaudación de tributos, de auditoría para la SAT y cualquier otro tipo de servicios profesionales y técnicos.

En los casos que sea necesario para el mejor cumplimiento de las funciones que le competen. Respecto a las facultades administrativas, el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria de México regula que la AT está facultada para: XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.

La Ley de Estructuración de la Administración Tributaria de Honduras referente a la facultad administrativa dicta en el artículo 8 que: Para el cumplimiento de los fines establecidos en esta Ley y para garantizar la estabilidad laboral, la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas emitirá las disposiciones reglamentarias a fin de que la Dirección Ejecutiva de Ingresos DEI, cuente con su propia organización, regímenes de personal, disciplina y carrera tributaria, incluyendo la emisión de normas para la selección y nombramiento de sus funcionarios y empleados.

En el caso de la Dirección Ejecutiva de Ingresos, la facultad no parece ser propia pues la ley se refiere a que la Secretaría de Estado es quien emitirá las disposiciones reglamentarias al respecto.

En cuanto a las facultades administrativas, el artículo 128 bis del Código Tributario modificado por la Ley del Fortalecimiento de la Gestión Tributaria de Costa Rica.

Le otorga la facultad para vender formularios y: adoptar convenios con entidades públicas y privadas, para que emitan, distribuyan y vendan los formularios, siguiendo para ello los procedimientos establecidos en la Ley de Contratación Administrativa y su reglamento. La Ley Creadora de la Dirección General de Servicios Aduaneros y de Reforma a la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos de Nicaragua establece en el artículo 16 en cuanto a la función administrativa que: La DGI y la DGA, deberán dotarse de un Plan Estratégico, para garantizar el cumplimiento de su Misión Institucional, que será aprobado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público y conocido por la Asamblea Nacional. Este Plan Estratégico deberá abarcar períodos de por lo menos tres (3) años y se expresará en Planes Anuales Operativos.

Esto quiere decir que las funciones administrativas deben ser aprobadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y no están establecidas en la ley sino más bien se proponen en el plan estratégico.

## **Reglamentarias**

Martín y Rodríguez Usé se refieren a que las facultades reglamentarias tienen la característica de ser atribuciones exclusivas y en consecuencia no delegables. La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el artículo 3 reconoce la facultad reglamentaria que ésta tiene en el sentido en que la faculta para: “j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria”.

La facultad reglamentaria se refiere al poder que tiene la AT para emitir normas de aplicación general en lo que se refiere a la aplicación de las leyes tributarias.

## **Interpretativas**

Las facultades de interpretación se refieren a la aptitud que tiene la AT de interpretar las normas o disposiciones relativas a las obligaciones tributarias. El Código Tributario hace referencia a los principios aplicables a la interpretación y al respecto regula en el artículo 4: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Si alguna persona tiene interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, de conformidad con el artículo 102 de esa misma norma, debe exponer: con claridad y precisión todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta. En cuanto a la respuesta proporcionada por la Administración Tributaria, establece el artículo que: “no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria en el caso concreto.

La dependencia encargada de responder a las consultas es la Intendencia de Asuntos Jurídicos de conformidad con lo establecido en el numeral 31 del artículo 34 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria y como establece la ley la opinión es vinculante en el caso concreto en el que se emitió. El artículo 98 numeral 12 del Código Tributario se refiere, en cuanto a las atribuciones de la AT, a que debe: “Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal”.

En respuesta a esta norma, la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con un Sistema de Opiniones Institucionales y Resoluciones del Directorio llamado CriteSAT212 lo cual debería

reflejarse en uniformidad de criterio por parte de la AT al resolver asuntos de la misma índole.

## **Prohibiciones de la Superintendencia de Administración Tributaria**

Como establece Benjamín Schütz García:

La misión fundamental de toda Administración Tributaria es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes a través de la fiscalización de sus acciones con el fin de detectar la posible evasión. El avance tecnológico ofrece la posibilidad de manejar grandes volúmenes de información con herramientas de alta eficiencia a costos razonables. Además, el uso de Internet, otorga facilidades y brinda posibilidades para mejorar la calidad y oportunidad de la información. Sin embargo, desde el punto de las facultades de la Administración Tributaria, existen limitaciones para requerir información, asociadas principalmente al resguardo de la privacidad de las personas. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación. Italia. (2000, p.30)

En ese sentido, es importante abordar las prohibiciones y limitaciones en cuanto al acceso a la información que tienen las Administraciones Tributarias.

### **Prohibición administrativa**

La Constitución Política de la República de Guatemala, en cuanto a las atribuciones del Congreso de la República regula que le corresponde: c). Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación. En ese sentido, es importante entender que en ningún momento se faculta a la Administración Tributaria para que sea ella quien de alguna manera

establezca impuestos o cree nuevos. Sino más bien, como se ha estudiado a lo largo de este trabajo de investigación.

Su función es la recaudación de los tributos creados por el Congreso de la República de Guatemala según las facultades que le concede la Constitución Política de la República. Esta facultad exclusiva es puesta de relieve con lo establecido en el artículo 239 que define el principio de legalidad en materia tributaria como aquel por el cual: corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributarias, así como determinar las bases de recaudación. Por otra parte, se debe considerar lo que manda el artículo 183 del mismo cuerpo legal que se refiere a las funciones del Presidente de la República y regula que una de ellas es:

r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo. El artículo 5 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece para la Superintendencia la: Prohibición para exonerar de multas, intereses y recargos. La SAT no podrá otorgar exoneración de multas, intereses y recargos, a los contribuyentes que hubieren sido

sancionados con los mismos por incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

## **Secreto Tributario**

Al hacer mención del secreto tributario, es importante en un primer momento hacer referencia al secreto bancario. Ambos secretos se relacionan con el derecho a la intimidad de las personas. Sin embargo, como resolvió la Tercera Sala del Tribunal Supremo de España: por muy amplio que sea el criterio que se tenga respecto de lo que puede constituir esta intimidad, el sustraer siempre y en todo caso a las actuaciones de la administración la actividad económica de las personas físicas y jurídicas equivaldría a dar a este derecho a la intimidad un carácter absoluto e ilimitado frente a lo que quiere el legislador.

A pesar de que el secreto tributario y el secreto bancario se relacionan con el derecho a la intimidad, se distinguen en cuanto a que el secreto tributario pertenece al derecho público porque se deriva de la relación jurídica autoridad contribuyente. El secreto tributario según Sánchez Serrano citado por José Manuel Calderón Carrero:

Constituye una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración Tributaria frente a su revelación a terceros y uso derivado de la misma. Calderón Carrero, José Manuel. Derecho de los contribuyentes al secreto tributario. (2009, p.45)

Es decir que se refiere a la reserva que debe tener la AT en cuanto al uso de la información tributaria que recibe del contribuyente.

## **Régimen Financiero de la Superintendencia de Administración Tributaria**

La Memoria de labores de 1998 de la Superintendencia de Administración Tributaria, la creación de una nueva entidad suponía un nuevo rubro de presupuesto para el Estado de Guatemala. Para que el proyecto de fortalecimiento al sistema tributario, el sistema de aduanas y la Administración Tributaria se llevara a cabo, el Gobierno de Guatemala a través del presupuesto GUA/98/007 estableció un presupuesto de inicio.

Además, al momento de su creación, también hubo otra fuente de financiamiento que fue el Proyecto PNUD-GUA/97/007. La planificación presupuestaria establecía que el financiamiento de la Administración Tributaria sería: con el monto equivalente al 2% del total de los tributos que recaude, tanto internos como los provenientes del comercio exterior y sus accesorios. Adicionalmente, la SAT puede disponer también de los ingresos no tributarios generados por servicios de certificación y otros que preste, cuyas características establezca el Directorio. La SAT contó con más ingresos al momento de su entrada

porque hubo proyectos específicos del Programa de las Naciones Unidas que tenían diferentes objetivos entre los cuales se encontraba la modernización no solo del sistema tributario y de aduanas sino también de las instalaciones.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que durante la transición: todos los trámites, gestiones, declaraciones o recursos que presenten los contribuyentes ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

Durante el primer año de entrar en vigencia de la presente ley, pero que corresponda presentar ante la SAT, deberán ser transferidos a la SAT dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su recepción. El funcionario o empleado del Ministerio de Finanzas Públicas que no lo haga, será sancionado con multa de Un Mil Quetzales. Q. 1,000.00.

También establece que el Ministerio de Finanzas deberá encargarse de las gestiones necesarias para el proceso de organización e implementación de la SAT. En cuanto a los bienes físicos, muebles o inmuebles se dispuso que aquellos que pertenecían a la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas que le parecieran útiles al Superintendente serían trasladados a la nueva institución. Actualmente, según lo dispuesto en su ley orgánica, la

Superintendencia de Administración Tributaria: tendrá presupuesto propio y fondos privativos; su formulación, aprobación, ejecución y liquidación se regirán por la Constitución Política de la República, la Ley Orgánica de Presupuesto y por lo dispuesto en esta ley.

## **Régimen Disciplinario**

José Abigaíl Cruz Infante citado por Acción Ciudadana en Impunidad y corrupción en el ámbito fiscal se refiere a que:

La ética debemos entenderla como las reglas de la vida, los principios que norman los pensamientos, las acciones y las conductas humanas. Es por ello que la ética considera el acto humano en cuanto se relaciona con las casusas últimas hacia las cuales tiende la razón suprema que se traduce en reglas universales de vida ordenadas al fin verdadero. Acción Ciudadana. Impunidad y corrupción en el ámbito fiscal. Guatemala: FLACSO Área de estudios económicos. (2000, p. 67)

El artículo 40 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria se refiere a su régimen disciplinario y en ese sentido establece que: El personal de la SAT que cometa infracciones o incurra en las incompatibilidades, impedimentos o prohibiciones, establecidos en la presente ley y reglamentos aplicables, será sancionado conforme a las normas que se establezcan en su propio reglamento de trabajo.

El Código Tributario en el artículo 96 se refiere a que: Existe incumplimiento de deberes, cuando el funcionario o empleado de la Administración Tributaria, abusando de su cargo o función, ordene o cometa cualquier acto arbitrario o ilegal, en perjuicio del fisco, de los contribuyentes y responsables o de terceros; cuando omita, rehúse hacer o retarde cualquier acto propio de su función o cargo y asimismo, cuando revele o facilite la revelación de hechos, actuaciones o documentos de los que tenga conocimiento por razón de su cargo y que por disposición de la ley, deban permanecer en secreto o confidencia. Las infracciones anteriores serán sancionadas por la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en la Ley de Servicio Civil y la Ley de Responsabilidades, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan.

El Código de Ética y Conducta para los Funcionarios y Empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT establece: 16. Medidas disciplinarias en caso de infracción. El no cumplir con el Código de Ética y Conducta para Funcionarios y Empleados de la SAT, se considerará una falta de conducta y el empleado o funcionario involucrado se sujetará a un proceso de investigación.

Que puede generar acciones disciplinarias. Se podrán imponer sanciones que pueden ir desde una amonestación verbal o escrita hasta el despido, sin perjuicio de cualquier acción, reclamación o sanción que resulta de la

ley vigente. Se han establecido procedimientos para asegurar que todos los casos de infracción o mala conducta por parte de un empleado o funcionario se traten de manera justa y bajo las reglas del debido proceso.

## **Mecanismos de Control Para Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria**

Conforme al artículo 6 de su Ley Orgánica, el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establece y desarrolla su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establece a que dependencia o dependencias compete conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejerce sus funciones con base en el principio de descentralización.

La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con una Unidad específica de contribuyentes especiales, la que es responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la Administración Tributaria. Dicha

calificación está relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.

El Superintendente debe presentar anualmente al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo su exclusiva responsabilidad, un informe en el que conste haber practicado el seguimiento y control, de todos los contribuyentes especiales que se encuentren registrados como tales en la Unidad respectiva, y de haber iniciado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario, incluido en esto último las auditorías conforme programas elaborados para tal efecto.

### **Las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria serán**

1. El Directorio.
2. El Superintendente.
3. Los Intendentes.

### **El Directorio**

El Directorio es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria. Le corresponde dirigir la política de la

Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria. Además, tendrá las funciones específicas siguientes:

1. Emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria. Dicha opinión deberá incluir las implicaciones y los efectos fiscales, administrativos y económicos de las normas propuestas;
2. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo, evaluar periódicamente y proponer las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes, por conducto del Organismo Ejecutivo;
3. Proponer al Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las medidas legales necesarias para el mejoramiento de la administración tributaria;
4. Asesorar al Organismo Ejecutivo en materia de legislación y política tributaria;

5. Aprobar o dictar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la SAT, de las leyes tributarias y aduaneras y de sus reglamentos.
6. Aprobar y reformar, a propuesta del Superintendente, los reglamentos internos de la SAT, incluyendo los que regulan la estructura organizacional, el régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones de la SAT;
7. Aprobar el presupuesto anual de ingresos y egresos de la SAT, así como sus modificaciones y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, conforme lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y en la Ley Orgánica del Presupuesto;<sup>1</sup>
8. Aprobar la ejecución y liquidación del presupuesto de la SAT, para su posterior traslado a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República, así como para su publicación en el diario oficial;
9. Aprobar y publicar, anualmente, los estados financieros de la SAT;
10. Aprobar los procedimientos y el ámbito de la delegación a que se refiere el artículo 4 de esta ley;

11. Resolver los recursos administrativos que le corresponda conforme a la ley, y
12. Las demás funciones que le confiere esta ley y otras leyes aplicables.

### **Integración**

El Directorio se integra por seis directores, según el artículo 8 de la Ley Orgánica de la SAT, el cual queda de la siguiente manera:

1. En forma ex officio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Viceministro de Finanzas Públicas que él designe.
2. El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que él designe.
3. Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de Guatemala de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que se establece la Ley Orgánica de la SAT.

## **Imposición de las Penas por Evasión Tributaria**

Existe dentro del derecho tributario las sanciones y las penas, siendo distintas unas con otras, ya que la sanción se aplica cuando se comete una infracción tributaria, comúnmente son de orden pecuniario, sin embargo las penas ya son por delitos cometidos y sancionados con prisión, estando ante la criminalización del derecho tributario.

### **La Pena**

Toda norma penal o tipo penal tiene una estructura y se encuentra conformado con un supuesto jurídico hecho abstracto, imaginario o ideal, que el ordenamiento jurídico considera capaz de producir un efecto en el ámbito del derecho y una consecuencia jurídica, bajo esa premisa la pena se relaciona con ello, pues es una de las consecuencias jurídicas del delito.

### **Origen de la Pena**

Las leyes son las condiciones con las que los hombres aislados e independientes se unieron en sociedad cansados de vivir en continuo estado de guerra y de gozar una libertad que les era inútil en la incertidumbre de conservarla. Sacrificaron por eso una parte de ella, para gozar la restante en segura tranquilidad, la suma de todas estas

porciones de libertades sacrificadas al bien de cada uno, forma la soberanía de una nación y el soberano es su administrador y legítimo depositario. Pero no bastaba formar este depósito era necesario también defenderlo de las usurpaciones privadas de cada hombre en particular.

En ese sentido, las penas de los delitos sólo pueden ser decretadas por las leyes, y esa facultad reside exclusivamente en el legislador; ninguna otra persona puede decretarlas a su voluntad, como tampoco puede modificar la ley aunque la considere injusta o extenderla más allá de los límites establecidos, así como también aumentar la pena señalada. De la misma manera, quien hace la ley penal no puede aplicarla, esa potestad en nuestro caso está dada al Organismo Judicial, que debe hacerlo bajo la observancia de muchos principios, especialmente el relacionado con el de igualdad.

## **Defraudación Tributaria, Caso Especial de Defraudación Tributaria**

Es la violación de las normas tributarias que constituyen un ilícito tributario, que es la forma que una persona con su actuar deja de realizar lo que la ley tributaria impone hacer, o bien en realizar lo que la ley de manera explícita no permite hacer. El diccionario jurídico argentino

establece “todo hecho o acto contrario a la ley. En principio, los actos ilegales están viciados de nulidad excepto que la ley proporcione una solución distinta” o sea que se tipifica como defraudación tributaria aquello que no es permitido legalmente.

Artículo 358 “A” del Código Penal Decreto Numero 17 – 73 establece: “Defraudación Tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier 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.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduara el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutara inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

## **Caso Especial de Defraudación Tributaria**

Es la violación de la ley, al no ingresar o pagar los tributos en la forma y tiempo que establece la norma, lesiona el interés del Estado en la realización del bien común, nace de allí la criminalización al penalizar con prisión ciertas conductas cometidas por los contribuyentes, creando así la figura del delito tributario, en la legislación guatemalteca se le llama Delito de Defraudación Tributaria.

Artículo 358 “B” del Código Penal Decreto Numero 17 – 73 establece: “Caso especial de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

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”

## **Resistencia a la Acción Fiscalizadora**

La acción de fiscalizar a los contribuyentes es una facultad que le compete por mandato legal a la Superintendencia de Administración Tributaria, esta tiene la facultad de verificar la conducta de los contribuyentes, en su calidad de sujetos pasivos de la obligación, para que proporciones toda la información y documentación necesaria para establecer el debido pago de sus tributos, ya que según el artículo Artículo 3 del decreto 1-98 establece entre otras cosas lo siguiente, objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas 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.

Artículo 358 “D” del Código Penal Decreto Numero 17 – 73 establece: “Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 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.

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, 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.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutara inmediatamente que haya cumplido aquellas.

Por su parte también el Artículo 93 del Código Tributario Decreto Numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece: “Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria debe requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.”

## **Tributos y Fines**

Tributos: viene del latín TÚ que significa lo que se tributa, tributo contribución, impuesto es lo que se tributa al estado o a corporaciones públicas.

Los tributos son ingresos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el estado, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula en el deber de contribuir.

Se exige como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos, así el tributo es: una obligación pecuniaria, es decir, que se ha de satisfacer en dinero y no mediante otro tipo de bienes o servicios. Una obligación establecida a favor de un ente público. Una obligación que nace por la realización de un presupuesto definido por una norma con rango de ley. Dicho presupuesto se denomina hecho imponible, y demuestra riqueza o capacidad económica en aquel que lo realiza.

El tributo genera un ingreso público y Derecho público, es decir no solo establece a favor de un ente público sino que además está regulado por normas de carácter público. El ingreso ha de aplicarse necesariamente a la satisfacción de necesidades públicas.

El Artículo 9. Del Código Tributario Guatemalteco Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece: Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en su ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

Desde hace mucho tiempo el tributo ha sido uno de los más importantes recursos públicos con los que ha contado el estado, por tal razón ha sido y es el principal medio para el desarrollo de la sociedad. Pero también ha sido una de las formas que utilizan para lograr el enriquecimiento, represión, manipulación y coacción por algunos personajes de la historia y también como actuales.

Los tributos además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **Apropiación Indebida de Tributos**

Quien de manera dolosa y con afán de lograr su objetivo que le va significar un beneficio propio en perjuicio de los demás, deja de reportar los tributos, siendo una acción típica que afecta el patrimonio estatal privando al mismo de uno de sus principales recursos públicos legalmente debidos por el contribuyente o responsable; estando este hecho debidamente tipificado en el Código Penal y en el Código Tributario.

Artículo 358 “c” del Código Penal Decreto Numero 17 – 73 establece: Apropiación indebida de tributos. 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 la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de esta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenara la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutara inmediatamente que haya cumplido aquellas.

## **Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias**

Gladis Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales. El incumplimiento surge cuando el sujeto pasivo o contribuyente deja de realizar su reporte respectivo de sus tributos, declaraciones y toda la documentación respectiva que acredite que ha cumplido con la base imponible y el pago del tributo y que al no hacerlo cae en una violación a la norma tributaria.

La obligación tributaria, en esencia es el acto del contribuyente por medio del cual reporta a la Administración Tributaria el total de la base imponible y el tributo a pagar; este acto es eminentemente voluntario y declarativo, el mismo por lo tanto admite la rectificación que realice tanto el propio contribuyente en forma voluntaria, o la que realice el fisco por medio de una posterior liquidación. La determinación la puede llevar a cabo también el Estado, en ejercicio de su poder tributario o en forma conjunta con el contribuyente. Fundamentos de Derecho Tributario. (2005, p. 151)

## **Conclusiones**

La Superintendencia de Administración Tributaria fue creada para ser la institución encargada de recaudar con efectividad los tributos que el Estado impone en ejercicio de su poder tributario para poder cumplir con el bienestar común de todos los guatemaltecos, de esta manera poder financiar el gasto social en salud, educación, seguridad, vivienda e infraestructura, así como lo contempla la Constitución Política de la República de Guatemala. Es una institución autónoma con personería propia y tiene su propia ley orgánica.

La determinación o verificación del origen de las mercancías es una tarea que requiere de un estudio profundo y pormenorizado del procesos de producción, insumos utilizados, costos de mano de obra y materiales, operaciones de transporte y logística, lo cual, en la gran mayoría de casos, no es factible realizarlo en un control inmediato al momento de pasar las mercancías por la línea aduanera. Por esa razón los funcionarios de aduanas localizados en primera línea deben tener los conocimientos y elementos de juicio suficientes para ser capaces de trasladar aquellos asuntos relacionados con el origen de las mercancías que les generen dudas a fin de que sean objeto de un control más riguroso y metódico post despacho de aduanas.

En la legislación guatemalteca en materia tributaria, existen infracciones tributarias y se encuentran reguladas en el Código Tributario que se sancionan con multas; y los delitos tributarios que se encuentran regulados en el Código Penal en los artículos 358 “A”, 358 “B”, 358 “C”, 358 “D”. Son sancionados con privación de libertad.

## Referencias

Calderón, J. (2009) *Derecho de los contribuyentes al secreto tributario*.

Cornick, J. (1997) *La administración tributaria en Costa Rica: situación actual y perspectivas*.

Cruz, J. (2000) *Acción Ciudadana. Impunidad y corrupción en el ámbito fiscal*. Guatemala: Editorial FLACSO.

Figueroa, L. y Narciso, J. (2000) *Administración Tributaria*. Guatemala: Editorial FLACSO.

Hurtado, P. (1998) *Los tributos en el Ordenamiento Jurídico Guatemalteco*.

María, J. y Rodríguez, G. (1995) *Derecho Tributario General*. Argentina: Editorial Depalma.

Monterroso, G. (2005) *Fundamentos de Derecho Tributario*. Guatemala: Editorial Comunicación Gráfica GyA.

Rodas, P. (2006) *Centro América en la Economía Mundial del siglo XXI*. Guatemala: Editorial ASIÉS.

Schütz, B. (2000) *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*. Italia:

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *La tributación en un Contexto de globalización económica*. 32<sup>a</sup> Asamblea General de la CIAT. Brasil (1998).

DevTech Systems, Inc. (2001) *Aplicación de Mejores prácticas internacionales al desempeño de la Administración Tributaria de Guatemala*. Guatemala: Editorial USAID.

Revista Memorial de Labores de 1998 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

## **Legislaciones**

Constitución Política de la República de Guatemala

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria  
Decreto 1-98.

Código Tributario Decreto número 6-91

Código Penal, Decreto número 17-73

Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89

Ley Anti evasión Fiscal Decreto 4-2012