

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



**Separación de peritos contadores ante Superintendencia de
Administración Tributaria a la responsabilidad investida por
contribuyentes**

-Tesis de Licenciatura-

Karla Yadira Silvestre Ramírez

Guatemala, septiembre 2019

**Separación de peritos contadores ante Superintendencia de
Administración Tributaria a la responsabilidad investida por
contribuyentes**

-Tesis de Licenciatura-

Karla Yadira Silvestre Ramírez

Guatemala, septiembre 2019

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Karla Yadira Silvestre Ramírez** elaboro la presente tesis, titulada Separación de peritos contadores ante Superintendencia de Administración Tributaria a la responsabilidad investida por contribuyentes.

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

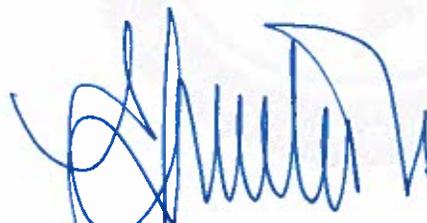
Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

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, diecinueve de enero de dos mil diecinueve. -----
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **SEPARACIÓN DE PERITOS CONTADORES ANTE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LA RESPONSABILIDAD INVESTIDA POR CONTRIBUYENTES**, presentado por **KARLA YADIRA SILVESTRE RAMÍREZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la **M.Sc. ALBA LORENA ALONZO ORTIZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



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



Guatemala 13 de mayo 2019.

Señores Miembros

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Universidad Panamericana

Presente

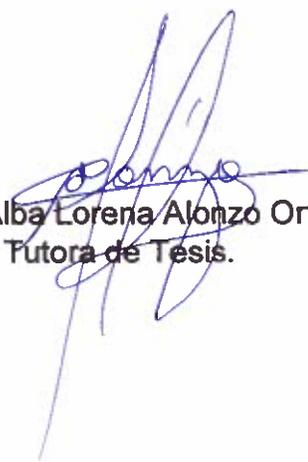
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **tutor** del estudiante: **Karla Yadira Silvestre Ramirez**, carné: **201301619**. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada: **Separación de peritos contadores ante Superintendencia de Administración Tributaria a la responsabilidad investida por contribuyentes**.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

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

Atentamente,


M.Sc. Alba Lorena Alonzo Ortíz.
Tutora de Tesis.

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diez de junio de dos mil diecinueve. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **SEPARACIÓN DE PERITOS CONTADORES ANTE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LA RESPONSABILIDAD INVESTIDA POR CONTRIBUYENTES**, presentado por **KARLA YADIRA SILVESTRE RAMÍREZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al **M.Sc. JOSE DOMINGO RIVERA LÓPEZ**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



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

Guatemala, 31 de julio de 2019.

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

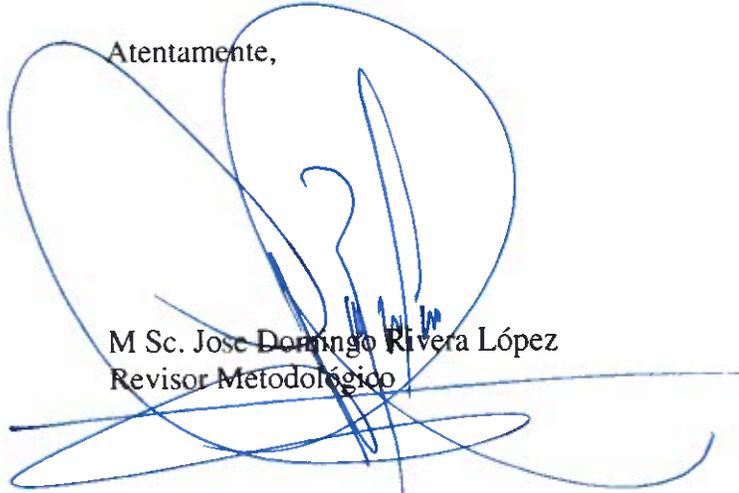
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisor** de la tesis del estudiante **Karla Yadira Silvestre Ramirez**, carné **201301619**, titulada **Separación de peritos contadores ante Superintendencia de Administración Tributaria a la responsabilidad investida por contribuyentes**.

Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

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

Atentamente,



M Sc. Jose Domingo Rivera López
Revisor Metodológico

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: KARLA YADIRA SILVESTRE RAMÍREZ
Título de la tesis: SEPARACIÓN DE PERITOS CONTADORES ANTE SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LA RESPONSABILIDAD INVESTIDA POR CONTRIBUYENTES

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 septiembre de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



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

c.c. Archivo

En la ciudad de Guatemala, el día dieciséis de agosto del año dos mil diecinueve, siendo las catorce horas en punto, yo, **DANIEL ENRIQUE GALLO MIRANDA**, Notario me encuentro constituido en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guión cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerido por **Karla Yadira Silvestre Ramírez**, de cuarenta y tres años de edad, soltera, guatemalteca, secretaria oficinista, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) Un mil setecientos noventa y tres, cero dos mil novecientos sesenta y cinco, cero ciento dieciséis (1793 02965 0116), 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 **Karla Yadira Silvestre Ramírez**, 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: **"Separación de peritos contadores ante Superintendencia de Administración Tributaria a la responsabilidad investida por contribuyentes"**; 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 AO- CERO OCHOCIENTOS NUEVE MIL DIECIOCHO (0809018) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número de serie SEIS MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y NUEVE (6252289) Leo lo escrito al requirente, quien, enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**



Lic. Daniel Enrique Gallo Miranda
Abogado y Notario

F)

ANTE MÍ:

Lic. Daniel Enrique Gallo Miranda
Abogado y Notario

Dedicatoria

A Dios
Por darme la vida y sus infinitas bendiciones, por la inteligencia y sabiduría para el logro de mis metas.

A mi Madre:
Luvia Ramírez por su amor incondicional, dedicación, enseñanzas y apoyo en todos los proyectos emprendidos en mi vida.

A mis hermanos
Luis y Fabiola por estar conmigo en todo momento apoyándome y dándome palabras de aliento.

A mi familia en especial:
A mi abuelita Marta Ramírez, a mi cuñada Kamelia Mendoza y mi sobrina Danna Ximena, por su cariño y apoyo cuando lo necesitaba.

A mi padrino
Lic. Allan Estuardo von Türckheim Martínez, por su apoyo incondicional.

Mis amigas

Dulce María Arevalo Camposeco y María
Fernanda Klee Hurtado por su cariño,
compañía y apoyo en los momentos que me
faltaban las fuerzas para continuar.

A Universidad
Panamericana

Por ser el medio para prepararme
académicamente para alcanzar mis
objetivos.

A MI QUERIDA GUATEMALA

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Superintendencia de Administración Tributaria	1
Contribuyente	34
Perito contador	50
Conclusiones	83
Referencias	85

Resumen

Con el transcurso del tiempo han surgido diferentes tipos de contratos, uno de ellos fue la tercerización de servicios, entre los que se encuentra el de control contable, en donde una persona en este caso un perito contador que no es empleado del contribuyente si no de una empresa que se dedica a la prestación de este tipo de servicios, se hizo responsable del estricto cumplimiento de las obligaciones formales administrativas, fiscales y tributarias de este, las cuales el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria les impuso a todos los contribuyentes o responsables del territorio nacional.

Al finalizar esta relación, que inicialmente fue basada en un contrato de servicios, el contribuyente para cumplir con una de sus obligaciones formales debió gestionar ante la Superintendencia de Administración Tributaria la sustitución del contador actual por un nuevo contador y liberar al anterior de las responsabilidades que este había adquirido al iniciar la relación contador-empresa-cliente, pero en muchas ocasiones el contribuyente no efectúa la sustitución dejando al contador ligado a las responsabilidades del contribuyente.

El problema para los peritos contadores que prestaron sus servicios mediante contrato de tercerización se centra en la falta de procedimiento para liberarse unilateralmente, de las responsabilidades que oportunamente le fueron investidas por parte de los contribuyentes a quienes ellos les prestaban sus servicios, los que iniciaron al momento de inscribirse en el Registro Tributario Unificado del contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Una de las consecuencias por la falta de este procedimiento, es la saturación del registro del perito contador, de contribuyentes bajo su responsabilidad, lo que ha hecho dudar y poner en alerta a la Superintendencia de Administración Tributaria, que esta persona no está actuando conforme a la ley, que se ha prestado a situaciones ilícitas como las llamadas empresas de cartón.

Palabras clave

Superintendencia de Administración Tributaria. Perito contador. Responsabilidades. Contribuyente. Separación.

Introducción

La Superintendencia de Administración Tributaria, publicó en el Diario de Centro América, el Acuerdo del Directorio Número 08-2010 de fecha 6 de julio de 2010, que contiene las “Disposiciones Administrativas sobre las Funciones y Responsabilidades de los Peritos Contadores inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria”, el cual entro en vigor a partir del 5 enero de 2011.

En las disposiciones emitidas no se contempla el procedimiento para separarse de forma unilateral por parte de los peritos contadores de los contribuyentes inscritos en su registro, dejándolos en una absoluta indefensión, la falta de este procedimiento dará origen a esta investigación, debido a que al momento en que se toma la decisión de separarse, cualesquiera que sean las causas o motivos de la terminación, las más frecuentes son por vencimiento de plazo establecido en el contrato de servicios de tercerización, por mutuo acuerdo o bien por decisión unilateral de las partes de esta relación, los contadores no pueden efectuar el trámite de desvinculación sino esperar que los contribuyentes lo realicen. Esta situación da origen a una laguna jurídica, por no estar reglamentado el procedimiento para realizar esta separación unilateral a las responsabilidades que este mantendrá ante la Superintendencia de

Administración Tributaria, la ausencia de normativa reglamentaria afecta a los contadores de varias formas, las cuales se desarrollarán más ampliamente en el cuerpo de este artículo.

Se establecerá la importancia de normar el procedimiento para que los peritos contadores que presten este tipo de servicio tengan la facultad de poder liberarse de los contribuyentes que ya no son sus clientes y de los cuales ya no reciben ninguna retribución económica por sus servicios, se verificara la falta del procedimiento en la normativa de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establecerá la indefensión que tienen los peritos contadores para hacer uso de sus garantías constitucionales, al pedir que se les libere de las obligaciones que ya no le corresponden, se demostrará el impedimento que tienen los peritos contadores para liberarse unilateralmente de los contribuyentes de los cuales ya no son responsables de las obligaciones administrativas, fiscales y tributarias.

Los métodos que se utilizarán en esta investigación está la documental bibliográfica, por lo tanto, se utilizarán fuentes secundarias, es importante señalar que no necesariamente deberán ser escritos ni audiovisuales, si no películas, grabaciones entre otras, hemerográfica (periódicos y revistas), las que se obtendrán de periódicos, revistas publicaciones de expertos, y

la investigación web gráfica, es la que se obtendrá de blog, páginas web, publicaciones de expertos en materia.

La presente investigación se segmenta en tres subtítulos de la siguiente manera: en el primer subtítulo se desarrollara todo lo concerniente a la Superintendencia de Administración Tributaria, iniciando con los antecedentes de su creación hasta su actualidad, definiciones y conceptos, sus valores institucionales, misión y visión, su estructura organizacional actual, los diferentes superintendentes que han estado frente a esta entidad a través de la historia, naturaleza jurídica, funciones, obligaciones y facultades, terminología.

Posteriormente los principios tributarios, entre los que se pueden mencionar: el de legalidad, generalidad, capacidad de pago, de no confiscación o múltiple tributación, igualdad, y equidad, clasificación legal de los tributos, así mismo los principales impuestos, entre los más generales están: El Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad, Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Impuesto Específico a la Primera Matricula de Vehículos Automotores Terrestre, entre otros. Una explicación general de los regímenes tributarios.

En el segundo subtítulo se desarrollará todo lo referente sobre el contribuyente, los antecedentes de la tributación en Guatemala, la finalidad de la tributación, definiciones y conceptos básicos, la obligación de contribuir con el Estado, las responsabilidades y obligaciones formales ante la Superintendencia de Administración Tributaria, la obligación tributaria, las sanciones por incumplimiento de las obligaciones de este, contenido del registro unificado tributarios –RTU-.

En el tercer subtítulo se desarrollará todo lo relativo al perito contador, iniciando con los antecedentes de su labor, definiciones y conceptos, las generales sobre la contabilidad, así como sus objetivos, la obligación de llevar contabilidad, los libros legales: inventario, diario, mayor y estados financieros y los fiscales: compras y ventas, todos deben habilitarse y autorizarse ante las autoridades correspondientes, que se derivan de esta obligación. Inscripción de los contadores ante la administración tributaria, el registro de contadores ante esta institución, los requisitos generales para la inscripción de este ante la institución tributaria, prohibiciones para inscripción, obligaciones propias de los peritos contadores, las responsabilidades penales, las obligaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria ante los peritos contadores, inicio de la relación entre los contribuyentes y los peritos contadores, la ausencia del procedimiento unilateral de separación por parte del perito contador del

contribuyente, contenido del escrito que se presentara ante la administración tributaria para solicitar la separación unilateral.

Como parte complementaria de esta investigación, se recopilarán las generales sobre el derecho constitucional de petición ante la administración pública, análisis de sentencias y resoluciones en materia administrativa-tributaria sobre el derecho de petición, que es muy frecuente que los administrados recurran al amparo para que este le sea reconocido este derecho y sobre todo atendidas sus solicitudes.

Separación de peritos contadores ante Superintendencia de Administración Tributaria a la responsabilidad investida por contribuyentes

Superintendencia de Administración Tributaria

Antecedentes de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria

Al inicio la encargada de la recaudación, administración y control de la hacienda pública era el Ministerio de Finanzas Públicas, en el portal de esta institución se encuentra publicada la reseña histórica, el cual tiene su origen desde la época colonial, en ese entonces se le conocía como Diputación Provincial, la cual era la delegada de la recaudación y administración de la hacienda pública hasta 1825. El 7 de octubre de 1825, después de la Independencia Patria se creó la Dirección General de Hacienda, la cual funcionaba como una de las instituciones del Despacho de Guerra y Hacienda, dos años después pasó a ser el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El 10 de noviembre de 1825, se creó la Junta Consultiva de la Dirección General de Hacienda, la que era la comisionada del cobro de contribuciones legales, subsiguientemente el 29 de mayo de 1839, se crea la Administración General de Hacienda Pública, en esta nace

el cargo de Tesorero General de la República de Guatemala, quien fungía como como administrador general.

El 11 de marzo de 1945, se sube a categoría de Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El 15 de diciembre de 1971, el Congreso de la República decide dividir las funciones y atribuciones de la hacienda pública, para lograr incrementar los ingresos reemplazando el nombre a Ministerio de Finanzas Publicas, el cual fue legalmente constituido por medio del Decreto 106-71 del Congreso de la República, en el que se establece que el Ministerio de Hacienda y Crédito, se denominaría Ministerio de Finanzas Públicas y la Dirección General de Rentas Internas que era el responsable del cobro de los impuestos. El Ministerio de Finanzas Públicas rige sus funciones y atribuciones en el Acuerdo Gubernativo No. MFP-5-72, Reglamento de la Ley del Ministerio de Finanzas Publicas el 16 de febrero de 1972, en donde también se establecía que la Dirección General de Rentas Internas era el encargado del control, cobranza y fiscalización de los impuestos internos y demás ingreso que perciba el país.

Seguidamente como dependencia del Ministerio de Finanzas Publicas, se crea la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles DICABI, encargado del catastro nacional a la que también se le traslada los controles de los impuestos de alcabala, herencias, legados y donaciones e

impuesto territorial e Impuesto Único Sobre Inmuebles IUSI. Otro de los órganos encargado del recaudo de tributos fue la Dirección General de Aduanas, constituido según el Código de Aduanas en el año de 1935, como su nombre lo establece, su función era la regulación y administración de las aduanas del país, lo que implicaba la recolección de los tributos provenientes del comercio exterior.

El Ministerio de Finanzas Publicas a solicitud del Gobierno de Guatemala, inicia a principios del año 1997, 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. Su objetivo principal son los ingresos tributarios recaudados de forma sostenida, honesta y transparente, tributos que son necesarios para el gobierno para el cumplimiento de sus fines y deberes establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Superintendencia de Administración Tributaria

En la actualidad en la República de Guatemala, el ente encargado de la recaudación tributaria es la Superintendencia de Administración Tributaria, que podrá abreviarse con las siglas -SAT-, gestor de los tributos consistentes en impuestos y contribuciones derivados de la actividad comercial de los contribuyentes dentro y fuera del territorio nacional. El fin de la creación de esta institución es la modernización de la administración tributaria y del sector público por medio de la correcta captación de tributos, proveyendo y capacitando a la institución de herramientas tecnológicas de vanguardia que agilicen los procedimientos para la dicha captación, aumentando la recaudación, reduciendo las brechas de cumplimiento tributario, incrementando la eficiencia del servicio en las aduanas, fortaleciendo las capacidades de la gestión institucional.

La Superintendencia de Administración Tributaria fue creada por medio del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, el cual entro en vigente desde el 21 de febrero de 1998. El objetivo general del proyecto de la Superintendencia de Administración Tributaria consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento un ente autónomo y descentralizado, moderno, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la

captación y administración tributaria y aduanera, que fuera capaz de incrementar la captación de ingresos tributarios del país.

Definición de Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria es un órgano estatal, encargado de recaudar los impuestos de la República de Guatemala, la cual posee sus recursos económicos, con independencia en su funcionamiento, entre sus funciones se encuentra ejercer la administración del régimen tributario y aplicar la legislación tributaria la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y externos siendo una de los más importantes deberes que tiene, ya que de él dependen la obtención de los fondos necesarios para el sostenimiento del Estado, dichos recursos económicos son obtenidos de la tributación de los particulares que son producidos por su actividad económica, entre las que se pueden mencionar la compra y venta, arrendamiento, comodato de bienes muebles e inmuebles, importación y exportación de bienes, la prestación de servicios o adquisición de bienes y otras establecidas en las leyes en materia tributaria y generales.

Si este ente no llega a sus metas anuales el país entra en crisis económica funcional, por no contar con los fondos necesarios para poder cubrir todas las necesidades de la población, tal situación obliga a recurrir a los

préstamos con organismos financieros internacionales entre los que se pueden mencionar: Banco Centroamericano de Integración Económica BCIE y el Banco Interamericano de Desarrollo BID, lo que ha endeudado cada día más y más al país, esta es una de las consecuencias de la falta de cumplimiento en las metas anuales de recaudo.

Lo preceptuado en el artículo 2 de la Ley Orgánica y con el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria:

Es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

De lo anterior se puede deducir que es la encargada de recaudar los tributos que los contribuyentes están obligados a pagar al gobierno para su sostenimiento, derivados de su actividad económica, recursos económicos que este necesita para el cumplimiento de sus deberes o fines que le establece la Constitución Política de la República de Guatemala, así mismo velar por el estricto cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes o responsables. De conformidad con las leyes y reglamentos que establecen sus funciones, obligaciones y atribuciones, no depende de otra dependencia para su funcionamiento, ya que cuenta con fondos propios, patrimonio propio y es capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones jurídicas por sí mismo, con jurisdicción en todo el

territorio nacional, lo que le permite tener agencias en la mayoría de los departamentos de la República de Guatemala.

Valores institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria

Entre sus valores se encuentra la actitud de servicio y respeto hacia las personas que visitan las instalaciones, por lo tanto, funcionarios como empleados de la institución deben esforzarse por dar un buen servicio y atención de calidad, tratar con educación, entusiasmo y cortesía a los usuarios que en su mayoría son contribuyentes, responsables y personerías. Entre sus otros valores están la responsabilidad, transparencia, productividad, puntualidad y compromiso, estos consisten en que las funciones y tareas asignadas a los funcionarios y empleados deben de cumplirse en forma efectividad, a la brevedad posible, con profesionalismo, de forma transparente y regida por la ética, haciendo uso de los recursos humanos, materiales y económicos de forma óptima y responsable y sobre todo cumplida.

Misión y visión de la Superintendencia de Administración Tributaria

En el portal oficial de la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra publicada cual es la misión y visión, de su lectura se puede extraer que la misión es recaudar de forma transparente, ágil, pronta y

efectiva los recursos económicos que la administración pública necesita para el cumplimiento de su fines y el bien común que se encuentran consagrados en la constitución Política de la República de Guatemala, a través de la prestación de servicios públicos y herramientas tecnológicas que faciliten, por parte de los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, conforme lo establecido en las leyes vigentes. Su visión es que para el año 2,023, se espera tener una Administración Tributaria modernizada con la tecnología de vanguardia de unas mejores prácticas, para la oportuna, correcta y optima captación de los tributos internos y los que gravan el comercio externo.

Estructura organizacional actual de la Superintendencia de Administración Tributaria

En toda dependencia de la administración pública debe existir una estructura organizacional que es fundamental para el cumplimiento de sus funciones, atribuciones y obligaciones, en otras palabras, cómo se va a organizar, como se va a hacer, quien lo va a hacer, quien lo va a dirigir, cuando se va a hacer, esto se debe hacer estableciendo la autoridad, jerarquía, cadena de mando, objetivos y metas. De conformidad con la Ley Orgánica y el respectivo Reglamento de la Superintendencia de Administración Tributaria, tomado lo más relevante, la estructura actual es la siguiente:

Dirigida por cuatro órganos superiores, el primero de ellos es el Directorio, el cual es responsable de tomar decisiones trascendentales para dirigir la política de administración tributaria y aduanera, una figura relativamente nueva es el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, que es la autoridad superior y que le corresponde con exclusividad conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, antes de llegar a las instancias judiciales, seguidamente el Superintendente de Administración Tributaria, que es la autoridad administrativa superior que tiene a su cargo dirección general y ejercer la representación legal y de ultimo las intendencias.

Con funciones normativas sustantivas: la intendencia de aduanas que es la que se encarga de desarrollar y aplicar las competencias en materia aduanera, la intendencia de asuntos jurídicos que tiene a su cargo la representación y defensa de los derechos, intereses y patrimonio ante cualquier organismo, ente, autoridad, y tribunales de justicia a nivel nacional e internacional, la intendencia de atención al contribuyente que tiene a su cargo velar porque la atención a los contribuyentes y público en general, sea eficaz, eficiente y suficiente, también está delegada de la capacitación e información idónea y autentica al contribuyente, la intendencia de recaudación tiene a su cargo el desarrollo y aplicación de las competencias en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones y la intendencia de fiscalización que es tiene

la función de desarrollar y aplicar las competencias en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

Con funciones de apoyo técnico están la gerencia de planificación y desarrollo institucional que es la que tiene a su cargo formular y coordinar la aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, la gerencia de informática brinda asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a las diferentes divisiones, direcciones, la secretaría general que tiene a su cargo proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, la comunicación social externa que es la que coordina con las dependencias que correspondan, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los medios de comunicación, y por último la cultura tributaria.

Las funciones de gestión de recursos están a cargo de la gerencia de recursos humanos, es la que administra la planificación, organización, integración y desarrollo de los recursos humanos de la institución, la gerencia administrativa financiera tiene a su cargo la administración con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros, la gerencia de infraestructura administra los recursos de infraestructura

física, la gerencia de seguridad institucional es la que establece y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades del mismo.

La funciones de ejecución están a cargo de la gerencia de contribuyentes especiales grandes que le corresponde brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como tales, la gerencia de contribuyentes especiales medianos, es la responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como tales y las gerencias regionales que son las encargadas de la ejecución y control de las competencias de captación, verificación, supervisión, control y gestión y apoyados por la auditoría interna que es la que ejerce el control y fiscalización de todas las divisiones de la institución y velar por el estricto cumplimiento de sus funciones y fines.

Superintendentes de la Administración Tributaria a través de la historia

Para dar cumplimiento a los compromisos adquiridos en los Acuerdos de Paz en Guatemala, firmados en 29 de diciembre de 1996 y al Programa de Reforma del Estado y Modernización de la Gestión Pública y Política Fiscal, se creó la Superintendencia de la Administración Tributaria en el año 1998, la cual ha sido representada por varios Superintendentes los

cuales han sido nombrados por el Presidente de la República de Guatemala, dentro de su período de gobierno, siendo los siguientes:

Durante el Gobierno de Álvaro Arzú Irigoyen (1996 – 2000).

En este gobierno se creó la Superintendencia de Administración Tributaria.

De 1998 a 2000: El primer jefe de la Superintendencia de Administración Tributaria fue Alfredo Augusto Marroquín, quien tomó posesión del cargo en 5 de agosto de 1998 dejando el cargo en el 2000.

Durante el Gobierno de Alfonso Antonio Portillo Cabrera (2000 – 2004)

De 2000 a 2001: Estuvo a cargo René Pérez

De 2001 a 2002: El encargado fue Rudy Castañeda

De 2002 a 2004: Estuvo en el cargo Marco Tulio Abadío Molina

Durante el gobierno de Oscar Berger: (2004 – 2008)

De 2004 a 2005: Estuvo en el cargo Willy Zapata

De 2005 a 2008: La titular fue Carolina Roca

Durante el gobierno de Álvaro Colom: (2008 – 2012)

De 2008 a 2012: El titular fue Rudy Villeda

Durante el gobierno de Otto Pérez Molina: (2015 – 2016)

De 2012 a 2013: El titular fue Miguel Arturo Gutiérrez Echeverría:

De 2013 a 2015: Estuvo a cargo de Carlos Enrique Muñoz:

En 2015 (4 meses): asumió el cargo Álvaro Omar Franco Chacón.

Crisis: Por cuatro meses no hubo Superintendente, de forma interina estuvo Elder Fuentes quien renunció por problemas de salud y el 10 de julio de 2015 en su lugar asumió el cargo Francisco Rivera Escobar.

Durante el gobierno de Jimmy Morales: (2016 hasta la actualidad)

Del 09 de marzo de 2016 al 16 de enero de 2018: Juan Francisco Solórzano Foppa.

El 17 de enero de 2018 inicio en el cargo de forma interina y confirmado en el cargo el 23 de marzo de 2018 y sigue siendo el superintendente a la fecha: Abel Francisco Cruz Calderón.

Naturaleza jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria

De conformidad con el artículo 1, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, pertenece al derecho público ya que fue creada: como una entidad descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, y que para poder cumplir sus objetivos de cobro y recaudo de tributos, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y así con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, pero fiscalizada por la Contraloría General de Cuentas y contralada por el Organismo Ejecutivo por medio del Ministerio de Finanzas, .

Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de la Administración Tributaria es el ente u órgano encargado de la recaudación tributaria del Estado, el cual se rige por su Ley Orgánica y su respectivo reglamento, en donde se establecen sus funciones para cumplir con su función principal, de acorde con el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria a continuación, se describen las más importante: a) administrar el régimen tributario, la aplicación de las leyes tributarias, la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y externos, menos de los que recaudan y administran las municipalidades del país. b) la administración del sistema aduanero del país de conformidad con la legislación nacional

e internacional aplicable, c) establecer procedimientos para la verificación de precios, la procedencia de las mercancías. d) la organización y administración del sistema de recaudación, cobro y fiscalización de los tributos. e) promover acciones judiciales cuando sea necesarias, para el cobro de tributos a los contribuyentes

Continuando con las funciones: g) denunciar e impulsar la persecución penal o adherirse a la iniciada por el Ministerio Público, cuando corresponda. h) Instituir procedimientos, sistemas y herramientas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, i) efectuar todos los procedimientos legales, técnicos que se tenga acceso para realizar investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer el hecho generador y la tasa impositiva con la ayuda de otros entes estatales. j) instituir normativa interna que aseguren el cumplimiento de las leyes y reglamentos. k) Asesorar y proponer al Ejecutivo, medidas para el cumplimiento de sus fines. l) Dar opinión sobre casos, en donde se perdonan a determinado contribuyentes de ciertas obligaciones tributarias, m) Requerir la colaboración de instituciones semiprivadas y privadas, para que las norma sean aplicadas auditivamente n) fomentar la celebración de tratados y convenios internacionales materia aduanera y tributaria, entre otras.

Terminología de tributo

Tributos son los pagos pecuarios que la administración pública exige a la población, con el objetivo de obtener recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines y deberes. De acuerdo con la Real Academia Española “Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas”, proviene del latín “tribūtum” que quiere decir “impuesto, tasa o contribución”, esta palabra se formó del verbo “tribuere” que significa “distribuir o repartir” que en la antigüedad se utilizaba para designar la frase “repartir entre las tribus”.

Principios tributarios

Son aquellos lineamientos o directrices que deben de existir en todo Estado de derecho y que sirven para la interpretación de las leyes, en los casos en donde existe ausencia o lagunas jurídicas en las normativas, cuando se cita los principios tributarios, se refiere a aquellos que coadyuvan a la determinación de criterios para crear y establecer los tributos de la República de Guatemala, los tributos no pueden ser creados de forma antojadiza o caprichosa por el Organismo Legislativo quien a través del Pleno del Congreso de la República de Guatemala, es quien tiene la exclusividad para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, los que deben guiarse a los

principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, entre los más importantes están:

Principio de legalidad

Este se encuentra consagrado en el artículo 239, de la Constitución de la República de Guatemala, el cual establece que es facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, crear y decretar todos los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, por lo que cualquier otro tributo que no sea decretado por el Organismo Legislativo, está fuera de la ley y por lo mismo inconstitucional los que podrían ser susceptible de amparo o inconstitucionalidades de leyes, la cuales pueden ser interpuestas en caso concretos o de carácter general, por violentar los derechos de los particulares al pretender cobrarles contribuciones no decretadas por este órgano que es el único facultado para hacerlo.

Principio de generalidad

Este principio se centra que todos los habitantes República de Guatemala, ya sean persona física o jurídica; residente o no residente, nacional o extranjeros tiene la obligación de contribuir con el gobierno para el logro de sus fines, tomando en cuenta la capacidad económica de cada uno y así mismo que todos los impuestos y contribuciones son de aplicación general y que no deben de existir privilegios para nadie, este principio está ligado

al principio de igualdad en donde todos son iguales ante la ley, tratados por igual.

Principio de capacidad de pago

También es conocido como principio de capacidad económica y principio de capacidad contributiva, este se encuentra consagrado en el artículo 243 de la Constitución de la República de Guatemala, el cual establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, que la creación y tasa impositiva de los impuestos debe ser de conformidad con las ganancias de los contribuyentes y que no deben exceder de la medida de los ingresos o ganancias que tengan los contribuyentes y que esto disminuya su margen de ganancia dejándolos sin recursos para invertir en el país, orillándolos a cerrar sus negocios .

Principio de no confiscación y doble o múltiple tributación

Ambos se encuentran consagrado en el artículo 243 de la Constitución de la República de Guatemala, este prohíbe la doble o múltiple tributación cuando se cobra dos o más impuestos sobre un mismo hecho generador durante un mismo período fiscal. Tampoco están permitido los tributos confiscatorios, lo que quiere decir que no decreten impuestos que absorban la mayor parte de las ganancias, así mismo que por deuda de

tributos el gobierno no se puede apropiarse de bienes del contribuyente para cubrir impuestos.

Justicia y equidad tributaria

Este principio tiene fundamento en lo que establece el artículo 135, inciso d) de la Constitución Política. Lo que establece este principio es que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento de la nación, en proporción a su capacidad económica, es decir que sea en base a sus ingresos y ganancias, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia como igualdad proporcional: las palabras de Aristóteles “Dar a cada uno lo que es suyo, o lo que le corresponde”. y equitativo en forma proporcional de acuerdo con sus ingresos y egresos. Lo que significa la justa distribución de las cargas tributarias, ya que no todos los contribuyentes o responsables, deben tener las mismas condiciones para soportar las iguales y responder por el pago del tributo, ya que todos los administrados si son iguales en derechos, de igual forma deben ser iguales en obligaciones con el Estado.

Clasificación legal de los tributos

Se refiere a la forma de ordenar, disponer o como se dividen los tributos de conformidad con la ley, o como los denominan la normativa jurídica tributaria de la República de Guatemala, estos están regulados en

diferentes preceptos, en esta oportunidad para explicarlos de forma inteligible y general se presentan de acuerdo con el Código Tributario Guatemalteco en el articulado del 11 al 13:

Artículo 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Artículo 11. Arbitrio. Arbitrios es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. Artículo 13. Contribución especial y Contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribuciones especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

En la mayoría de los países como España, México, Argentina, Venezuela, Perú, Chile, Panamá Republica Dominicana, Brasil, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, Bolivia, Colombia, Uruguay, Ecuador, Haití, Paraguay, existen dos tipos de tributos los que son conocidos con diferentes denominaciones, las más aceptadas son: los directos o de imposición directa y los indirectos o imposición indirecta. Concorde con en el documento preparado por el Centro de Investigaciones Económicas Nacionales titulado Sistema Tributario Guatemalteco, la estructura tributaria de un país de puede clasificar en tres grupos: impuestos directos, impuestos indirectos y otros impuestos o ingresos este último puede ser aquellos beneficios generados de empresas estatales, concesiones de usufructo u otros ingresos como multas o cobros por tramite con el Estado.

En la República de Guatemala son utilizados y conocidos como directos e indirectos.

Impuestos directos son los que gravan o recaen directamente a las personas ya sea en sus ingresos, propiedad, posesión o la renta, en donde el legislador busca el cobro directo al contribuyente, de los que se pueden mencionar el Impuesto Sobre la Renta que se aplica sobre la renta o ganancia, obtenidas por la actividad comercial o por trabajo o renta de capital, el Impuesto Único Sobre Inmuebles el que grava sus propiedades de inmuebles rústicos o rurales y urbanos y cultivos permanentes. De acuerdo con la Estructura Tributaria realizada por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales hasta el año 2018 los menores ingresos para Guatemala son por impuestos directos.

Impuestos indirectos son los que pagan los contribuyentes por bienes y servicios, es decir por consumo, los que no afectan de manera directa al contribuyente van sobre los actos personales y reales: los reales sobre la persona y sobre las cosas, el legislador grava a un sujeto determinado y este es trasladado al fisco, entre los que se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado, que son los representan el mayor ingreso para el Estado.

Impuesto sobre la renta -ISR-, decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

El impuesto sobre la renta es aquel que se genera sobre la renta o ganancia que tienen las personas individuales, jurídicas, ente o patrimonios, ya sean nacionales o extranjeros. Las ganancias gravadas son las generados por: las rentas de actividades lucrativas, que se obtienen de su actividad económica, la que se divide en dos regímenes: Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativa, por rentas del trabajo, son las que recaen por la retribución, o ingreso de dinero, que se obtienen de toda contraprestación de servicios, las que se pueden ser en relación de dependencia por personas individuales residentes en el país, por rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, las cuales pueden ser en dinero o en especie, que es la que se obtienen derivas del capital aportado a una sociedad, elementos patrimoniales, bienes o derechos percibidos o devengados en Guatemala, su tasa impositiva variara dependiendo de los regímenes que se explicaran más ampliamente más adelante.

Impuesto al valor agregado -IVA-, decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala

El impuesto al valor agregado es aquel que genera por la compra y venta de bienes muebles e inmuebles o permuta, arrendamientos de bienes muebles e inmuebles o prestación de servicios, a este pago están obligadas todas las personas individuales o jurídicas, ente o patrimonios, la tasa general es del 12% que se debe añadir al valor de cada producto o servicio y debe incluirse en el precio total, de conformidad con la normativa que lo regula, todos los contribuyentes inscritos al régimen general deben de informar mensualmente del impuesto pagado y recaudado, el que debe pagarse al mes siguiente de la generación, por lo tanto el impuesto de enero se debe pagar en febrero y así consecutivamente en forma mensual a la Superintendencia de Administración Tributaria, la que publica en su sitio web oficial, el calendario con las fechas en que debe presentarse cada impuesto, dependiendo de su periodicidad ya sea mensuales, trimestrales, semestrales o anuales, una ventaja de este, es que informa que cuando hay un asueto o feriado, la fecha de presentación se traslada hasta el día siguiente hábil.

Pequeño contribuyente

El impuesto de pequeño contribuyente aplica a todas aquellas personas que trabajan por su cuenta, tienen una pequeña empresa o cuyos ingresos no excedan de Q.150,000.00 anuales. Quien esté inscrito en este, tiene la obligación de entregar a sus clientes factura por compras mayores de Q.50.00, de llevar libro de compra y ventas autorizados y habilitados, la tarifa o tasa impositiva es del 5% sobre los ingresos, este debe ser cancelado mensualmente al mes siguiente de terminado el mes a declarar.

Impuesto único sobre inmuebles -IUSI-, decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala

Es el impuesto que deben pagar todas las personas individuales o jurídicas que sean propietarios de bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, así como los cultivos permanentes con término de producción superior a tres años, dentro del territorio de Guatemala, del cual la mayor parte de este impuesto le corresponde a las municipalidades, las tasas inician con el 2 por millar hasta el 9 por millar dependiendo del valor del bien inmueble, su cálculo es anual pero se pega en cuatro trimestres, de lo recaudado se dividirá de la siguiente manera: del 2 por millas le corresponde el 100% a las municipalidades, y del 6 al 9 por millas el 25% para el Estado y el 75% para las municipalidades. Su cálculo es anual, pero se declara y paga en cuatro trimestres al mes siguiente de su cumplimiento.

Impuesto de solidaridad -ISO-, decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala

El impuesto de solidaridad vino a sustituir al impuesto extraordinario y temporal de los acuerdos de paz que era conocido como IETAAP, este grava a las personas individuales o jurídicas por sus actividades mercantiles o agropecuarias, y obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos, la tarifa del este impuesto es del 1% sobre la renta imponible, los contribuyentes se pueden exonerar del pago de este impuesto, si su margen bruto es menor al 4% de sus ingresos brutos, su cálculo es anual, pero se paga en cuatro trimestres, al mes siguiente de su cumplimiento, por lo tanto el primer trimestre que es de enero a marzo, se cancela en abril, el trimestre de abril a junio se cancela en julio, el tercer trimestre de julio a septiembre se cancela en octubre y el cuarto trimestre de septiembre a diciembre se cancela en enero del próximo año.

En Guatemala también existen otros impuestos, pero estos dependen de la actividad económica que se dedique cada empresa, de los que se pueden: Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas Impuesto al Tabaco y sus Productos, Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para

Protocolos, entre otros. Y los propios de vehículos: Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Terrestres, Impuesto sobre Circulación de Vehículos, entre otros.

Regímenes de tributación guatemalteca

En Guatemala existen dos regímenes para la renta de actividades lucrativas: 1). Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, y 2). Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, para el Impuesto al Valor Agregado también existen dos: 1). Régimen General y 2). Régimen de Pequeño Contribuyente, las personas individuales o jurídicas, comerciantes o profesionales liberales, entes o patrimonios tienen la libertad de elegir entre estos regímenes, esta elección dependerá mucho de su actividad económica, volumen de ingresos y egresos y condiciones económicas, antes de decidir el régimen al que deberán de estar atados durante un año, que es el periodo permitido para cambiar de régimen, es aconsejable acercarse a un perito contador para que este, los asesore sobre cuál es el régimen de tributación más adecuado acorde con sus necesidades y capacidades, así como las obligaciones formales que estos conllevan y deben ser cumplidas, de lo contrario tendrán sanciones pecuniarias y dependiendo de la gravedad podrían ser penales.

Regímenes del impuesto sobre la renta

Se entiende como régimen el conjunto de normas que rigen una institución o actividad, en el ámbito tributario se puede entender que es la situación tributaria que tutelan a una persona natural o jurídica, comerciante o profesional liberal, ente o patrimonio, también se podría entender que son los lineamientos formales sobre los que un contribuyente debe dirigirse, los que traen implícitos derechos y obligaciones, a los cuales estarán afectos durante el periodo de un año, al momento de decidir y elegir en cual régimen desea tributar, esto dependerá de muchos factores, ventajas y desventaja, que se amplían a continuación:

Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

Los contribuyentes que eligen este régimen deben de presentar y cancelar el impuesto en pagos parciales trimestrales, el primer trimestre comprende de enero a marzo, el segundo de abril a junio y el tercer trimestre de julio a octubre que deben de declararse al mes siguiente de su vencimiento y el cuarto trimestre es la declaración jurada anual que se presente a más tardar el 31 de marzo del año siguiente de su cierre, su cálculo o tasa impositiva es del 25% sobre su renta bruta, la cual está vigente desde el 01 de enero de 2015, de acuerdo a lo establecido en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Este régimen es perfecto para las empresas que cuentan con muchos gastos de operación, ya que tienen la ventaja de poder deducirlos del impuesto a pagar, las rentas exentas, los costos y gastos que se pueden deducir, un ejemplo de ello son las planillas de empleados, que con las nuevas reformas del Decreto 12-2012 del Congreso de la República de Guatemala, estableció que las únicas planillas que puede deducirse directamente del impuesto sobre la renta son las realmente pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-.

Además de la obligación de hacer pagos parciales trimestrales, tiene la obligación de pagar impuesto de solidaridad, cuando el giro de la empresa sea mercantil y agropecuaria, presentar informes de inventario los que deben presentarse semestralmente de enero a junio y de julio a diciembre de cada año, también están obligados al pago del impuesto al valor agregado del régimen general, y si la Superintendencia de Administración Tributaria lo calificara como agente de retención debe de cumplir con las obligaciones que con lleva esta obligación, una de ellas es que los contribuyentes o responsables incluidos en esta división, es que deben de llevar contabilidad completa a cargo de un perito contador o cuando sus activos exceden de Q.20,000.00 de acuerdo al Código de Comercio de Guatemala. Su período impositivo es anual, comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año, los pagos parciales deben hacer dentro del mes posterior de su vencimiento anteriormente mencionados.

Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

Los contribuyentes que eligen este régimen deben de pagar su impuesto en forma mensual y una declaración jurada anual informativa, este tiene dos tasas impositivas: la primera tiene un rango de renta imponible mensual de Q.0.00 a Q.30,000.00 y el importe fijo es de Q.0.00 y la tasa impositiva es del 5% sobre la renta imponible, el segundo rango es de renta imponible mensual es Q.30,000.01, con un importe fijo de Q.1,500 y la tasa impositiva del 7% sobre el excedente de Q.30,000.00.

La liquidación y pago de este impuesto es mensual como ya se mencionó con anterioridad y normalmente se paga por medio de retenciones que le deben de efectuar todos los contribuyentes, quienes al pagarle una cantidad gravada por la compra de bienes o la prestación de servicios, tienen la obligación de emitir una retención con la fecha de la factura entregada y en un periodo de 5 días siguientes de emitida y entregada la factura, deben hacérsela llegar al contribuyente, la excepción a esta obligación es el de las facturas emitidas por un valor menor de Q.2,5000.00

Si no le hicieran esta retención el contribuyente lo podrá hacer directamente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, por cualquier medio que tenga a su disposición el contribuyente y así dar cumplimiento con sus obligaciones de conformidad con la las leyes

aplicables a este impuesto, El pago debe hacerse dentro del plazo de los 10 días del mes siguiente, en el que se emitieron las facturas. Este plazo también aplica para la presentación de las declaraciones de las rentas de capital inmobiliario, mobiliario, ganancias y pérdidas de capital, y las retenciones sobre actividades lucrativas residentes y no residentes.

Una de las obligaciones de los contribuyentes inscritos a este régimen, es que en sus facturas debe aparecer el texto “Sujeto a Retención Definitiva”, también está obligado al pago del impuesto al valor agregado, régimen general. Este régimen es perfecto para contribuyentes que no tengan suficientes gastos documentados, que se puedan deducir al impuesto sobre la renta del total de la renta mensual, pero para este régimen no es importante este tipo de documentación ya que este impuesto se cancelará mensualmente sobre los ingresos, ya sea por medio de retenciones definitivas o pagos directos de las facturas sobre las cuales no le hayan hecho retención.

Una de las obligaciones de los contribuyentes inscritos a este régimen, es que en sus facturas debe aparecer el texto “Sujeto a Retención Definitiva”, también está obligado al pago del impuesto al valor agregado, régimen general. Este régimen es perfecto para contribuyentes que no tengan suficientes gastos documentados, que se puedan deducir al impuesto sobre la renta del total de la renta mensual, pero para este régimen no es

importante este tipo de documentación ya que este impuesto se cancelará mensualmente sobre los ingresos, ya sea por medio de retenciones definitivas o pagos directos de las facturas sobre las cuales no le hayan hecho retención.

Una de las obligaciones de los contribuyentes inscritos a este régimen, es que en sus facturas debe aparecer el texto “Sujeto a Retención Definitiva”, también está obligado al pago del impuesto al valor agregado, régimen general. Este régimen es perfecto para contribuyentes que no tengan suficientes gastos documentados, que se puedan deducir al impuesto sobre la renta del total de la renta mensual, pero para este régimen no es importante este tipo de documentación ya que este impuesto se cancelará mensualmente sobre los ingresos, ya sea por medio de retenciones definitivas o pagos directos de las facturas sobre las cuales no le hayan hecho retención.

Los motivos más frecuentes por los que se omite esta práctica son que este contribuyente no lleve contabilidad completa, no cuenta con la herramienta y los recursos por ser un contribuyente muy pequeño o simplemente no se le haya olvidado realizarle la retención. A pesar de que es un régimen caro o alto por decirlo así, también tiene sus ventajas como lo es no, tener la obligación al pago del impuesto de solidaridad, a los pagos parciales trimestrales de impuesto sobre la renta, a presentar

informes de inventario semestralmente. Si por alguna razón el contribuyente decide cambiarse de régimen debe avisar a la Administración Tributaria con un mes de anticipación antes que inicie el nuevo periodo anual.

Regímenes del impuesto al valor agregado

Régimen general

Los contribuyentes que eligen este régimen tienen la responsabilidad de reportar en forma mensual tanto como el impuesto al valor agregado pagado en sus compras como el cobrado en sus ventas, a lo que el contribuyente está obligado a pagar es la diferencia entre lo pagado y lo cobrado de este impuesto. Este impuesto lo paga todas las personas que compran algún bien o reciben un servicio, la tasa general del impuesto al valor agregado es del 12% del valor de cada producto o servicio y debe estar siempre incluido en el precio de que se ofrece o se recibe. Este impuesto es distribuido por el Estado de la siguiente forma: 1.5% para municipalidades, 1% para programas y proyectos de infraestructura, 1% para los fondos de paz, 0.5% para programas y proyectos de seguridad alimentaria, 0.5% para programas y proyectos de educación primaria técnica, 0.5% para programas y proyectos de seguridad ciudadana y

derechos humanos, 7% al fondo común para el presupuesto general de la nación.

Régimen del pequeño contribuyente

Pequeño contribuyente es aquel que trabaja por su cuenta o tiene un pequeño negocio, cuyo ingreso por venta o prestación de servicios no excedan de Q.150,000.00 al año. Los contribuyentes que eligen este régimen son responsables de presentar su declaración de forma mensual, la tasa general para este régimen es del 5% sobre los ingresos brutos totales facturados, pero esto lo exime de entregar factura por las ventas o servicios prestados por un monto mayor de Q.50.00 aunque esta no genera crédito fiscal para el cliente. Dentro de las obligaciones de este contribuyente está el llevar libros de compras y ventas los cuales deben ser autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, en sus facturas debe tener impresa la frase “Factura de Pequeño Contribuyente, NO genera derecho a crédito fiscal”. Las ventajas de este régimen son: que están exento del pago de impuesto sobre la renta, del impuesto de solidaridad, no tiene obligación de llevar contabilidad completa por lo mismo no están obligados a tener contador registrado y ha a presentar los inventarios semestralmente.

Contribuyente

Es toda persona individual o jurídica, que por voluntad propia decide realizar alguna actividad económica dentro y fuera del territorio nacional, lo que la obliga inscribirse ante la Superintendencia Administración Tributaria y ahí es donde esta persona se convierte en contribuyente o responsable, con esta inscripción genera obligaciones, responsabilidades y derechos ante el ente recaudador de impuestos, quien tiene la potestad para exigir el correcto pago.

Definiciones de contribuyente

Es toda persona natural o jurídica que contribuye a una causa, aplicado al ámbito tributario es aquel que contribuye con el gobierno para el cumplimiento de sus fines, de conformidad con el Acuerdo con el artículo 2 del Directorio número 08-2010 de la Superintendencia de la Administración Tributaria: “Persona individual o jurídica, obligada al pago de tributos, al cumplimiento de deberes formales y el pago de intereses y sanciones pecuniarias en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el Código Tributario y leyes impositivas aplicables”.

Lo preceptuado en el artículo 21 del cuerpo normativo anteriormente mencionado:

Es el sujeto pasivo sobre el cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo o independientemente de su capacidad legal, según el derecho privado, y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

De lo que se puede entender que es cualquier persona individual o jurídica que, por realizar alguna actividad económica en el territorio nacional y obtener una ganancia lo hace estar afecta a obligaciones formales establecidas en la normativa aplicable tales como: pago de contribuciones, impuestos o arbitrios establecidos en la normativa tributaria a favor de la administración pública o de las municipalidades, cuando corresponda.

Antecedentes de la tributación en Guatemala

En el documento patrocinada por Superintendencia de Administración Tributaria por medio del Programa de Cultura Tributaria y a cargo del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI, en diciembre de 2007, titulado “Historia de la Tributación en Guatemala”, el que tiene como fin mejorar el conocimiento de la historia de la tributación en Guatemala, lo que permite conocer la evolución de la tributación a través de la historia. De acuerdo con este documento la tributación inicia en la sociedad Maya, la que se divide en 3 períodos preclásico, clásico y posclásico, el periodo preclásico se da la organización social, en el período

clásico es en donde se han encontrado mayores evidencias arqueológicas sobre la forma de tributación entre los mayas, en este periodo también se puede evidenciar las actividades de producción, comercio e intercambio. Así mismo se supone que los súbitos entregaban a los señores tributos en especie con trabajos de agricultura y construcción de obras, estos es lo más relevante de esta sociedad.

Después se traslada a él régimen colonial, cuando el territorio de Guatemala fue conquistado, era ocupado por varios pueblos que estaban organizados en unidades políticas tales como, K'iches's, Kaqchikeles, Tz'utujilez, Mames, Poqomanes, y otros más, esta etapa de descubrimiento y conquista duro alrededor de 40 años. A mediados del siglo XVIII se establecieron reformas borbónicas, en Centroamérica las reformas buscaban incitar el comercio y el intercambio, limitar el poder de la iglesia católica y reformar la estructura impositiva, el sistema económico se fundamentó en la explotación de los indígenas, lo que ayudo a la corona y a la iglesia católica tener recursos que permitieron su presencia en la región, nace un sistema tributario basado en una política discriminatoria y progresiva en donde el tributo era fundamental para la economía.

En la época independiente, en Centroamérica la independencia fue dirigida por las elites de la capital, en aquel entonces Reino de Guatemala, que aceptaron anexarse al imperio mexicano que recién se había formado para seguir disfrutando de su posición privilegiada, en 1821 Centroamérica no tenía la base financiera para ser independientes, a pesar de diversas medidas fiscales que se trató de implementar ninguno funcionó. Se estableció un sistema de gobierno federal que se fue desvaneciéndose debido a las refutaciones políticas una deficiente economía y un sistema financiero a punto de colapsar. Se requirió de una reserva permanente para que las personas que estaban en el gobierno contaran con medios para las obras de beneficio común. Al principio quienes pagaban para mantener el gobierno eran personas adineradas, a cambio de privilegios. La educación, salud y protección se obtenían de acorde con los recursos que se obtenían a diario, estas mismas personas colaboraron con el gobierno con obras de beneficencia. La tributación inicio cuando los monarcas lograron la autoridad de los nobles. Este dio origen al régimen de Bienestar y al Parlamento inglés.

En la actualidad en la República Guatemala, la máxima autoridad fiscal, está dirigida por un directorio, un tribunal administrativo tributario y aduanero, un superintendente, 5 intendencias y varias gerencias. Cuenta con oficinas centrales y administrativas ubicadas en la séptima avenida tres guión setenta y tres de la zona nueve, Edificio Torre SAT en la ciudad

de Guatemala, agencias y delegaciones tributarias y aduanas en la región central, región nororiente, región occidente y región sur, tiene una página web oficial, en donde se publica información importación relacionada memoria de labores, bolsa de empleo, consultas de todo tipo, capacitaciones al contribuyente, impuestos y requisitos de trámites que deben de hacerse ante ellos, así mismo les ofrece a los contribuyentes herramientas electrónicas amigables para una mejor y fácil y ágil tributación, para evitar la saturación de las agencias tributarias, lo que tiene como beneficio una mejor captación de impuestos.

Entre estas herramientas se pueden mencionar: SAT Virtual, E-servicios, Agencia Virtual, Bancasat, Declaragate, factura electrónica, el calendario mensual de la presentación de impuestos, la autoliquidación, el pago del impuesto de circulación de vehículo, entre otros, que facilitan el pago de las obligaciones tributarias y pagar los impuestos. Para que el gobierno logre cubrir sus necesidades y resuelva sus problemas de presupuesto, ha realizado varias reformas fiscales, pero para solucionarlos se requiere que los sectores productivos tributen de forma consiente y cumplida y este debe comprometerse a utilizar los recursos de forma transparente y eficiente, evitando el abuso de los funcionarios en sus cargos.

Finalidades de la tributación

El Estado es el responsable de garantizar y satisfacer las necesidades públicas de todos los habitantes que se encuentren en el territorio de la República de Guatemala, para lo cual necesita obtener los recursos económicos suficientes para poder cumplir con estas obligaciones, entre estas necesidades se encuentra la defensa de su territorio nacional, la seguridad ciudadana, la correcta administración de justicia, comunicaciones, infraestructura vial, educación pública, salud pública, vivienda, agua potable, alumbrado público, trabajo, entre otros.

Todos los impuestos deben ser invertidos en obras de beneficio para todos los habitantes de la República de Guatemala, de los cuales destacan: salud, educación, infraestructuras viales, vivienda, seguridad. El gobierno de Guatemala ha invertido en estos sectores a través de instituciones estatales como lo son el Fondo de Desarrollo Indígena Guatemalteco, Fondo de Inversión Social, Fondo de Tierras, Fondo para la Paz, Ministerios de Educación, Defensa, de Desarrollo Social, Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, Gobernación, Finanzas Publicas.

Obligación de contribuir con el Estado

Una de las obligaciones ciudadanas es la de contribuir a financiar el gasto público, pero al hacerlo debe dar derecho a exigir servicios públicos de calidad. El Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece los deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, como en otras normas, siendo los siguientes: a). Servir y defender a la Patria; b). Cumplir y velar porque se cumpla la Constitución de la República; c). Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos; d). Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; e). Obedecer las leyes; f). Guardar el debido respeto a las autoridades; y g). Prestar servicio militar y social.

El que interesa y da vida a esta investigación es el “inciso d): Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”; es el que obliga a tributar a la población, en caso de que proceda de acuerdo con legislación tributaria aplicable. Este es el costo que se debe pagar para pertenecer a una sociedad, cumpliendo con las obligaciones que conllevan pertenecer a esta. El destino de esos recursos y su manejo, deben estar sujetos a lo perpetuado en el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica que la nación de Guatemala se organiza para

proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.

Este articulado se integra con lo que establece el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”. Muchas veces se ha escuchado o leído en varios medios de comunicación, las declaraciones de las autoridades tributarias, que la cantidad de contribuyentes y la carga tributaria de Guatemala, se encuentran posicionadas en las más bajas del mundo, y que por estos aspectos existe una insuficiencia de recursos que no le permite al gobierno cumplir con sus fines. Y que en cada año la Superintendencia de Administración Tributaria, no logra recaudar los recursos suficientes, pero que de los pocos que logran recaudar la mayor parte son para pago de salarios de funcionarios y empleados públicos y la deuda pública, y que únicamente queda aproximadamente el 15% para la prestación de servicios públicos esenciales y la construcción de infraestructura.

Responsabilidades y obligaciones del contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria -obligación tributaria-

Cuando se menciona la obligación tributaria, se está refiriendo a las exigencias que establece la ley para las personas naturales o jurídicas, que decidieron convertirse en contribuyentes o responsables derivado o como consecuencia de la realización de una actividad económica, tales como la prestación de servicios o adquisición de bienes inmuebles, compra y venta de bienes muebles, entre otros, las cuales están normadas en las diferentes normativas jurídicas-tributarias del país y que tiene como consecuencia o fin el pago de un tributo por el uso de servicios públicos, instituciones, registros para la formalización de una empresa o negocio.

Lo establecido en el artículo 14 del Código Tributario de Guatemala:

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

De lo cual se puede entender que es una relación jurídica tributaria entre dos sujetos activo y pasivo, el sujeto activo siempre será el órgano encargado acreedor del tributo según sea el caso y el sujeto pasivo el contribuyente o el responsable obligado a determinadas prestaciones, que siempre consistirán en la obligación material de dar y que es exigida por

el sujeto activo, en el ejercicio de su poder coercitivo que tiene sobre los particulares.

De acuerdo con el Código Tributario en su artículo 21 “B”, establece las obligaciones de los contribuyentes, resumidas se podría decir que son: la presentación de declaraciones, notificaciones, autoliquidaciones y otros documentos que le requieran tanto la legislación y la administración tributaria, mantener ya sea en su domicilio fiscal o en la oficina del contador, los libros de contabilidad y registros tributarios, esta es una de las responsabilidades que la ley establece tanto para el contribuyente como para los peritos contadores.

Así mismo presentarse y responder citaciones, comunicaciones y notificaciones ya sea de forma personal o por vía electrónica o cualquier otro medio establecido, documentar las operaciones y transacciones que realice en su actividad económica, el vínculo jurídico entre el sujeto activos y pasivo pertenece al derecho público y se exige de forma coactiva, proveer a la Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, todas estas y las establecidas en las leyes especiales tributarias, así como en sus respectivos reglamentos de las que podemos mencionar, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Impuesto Único Sobre Inmuebles, entre otras.

Sanciones por incumplimiento de las obligaciones del contribuyente

Toda infracción a la ley tiene como consecuencia una sanción, que en el ámbito tributario puede ser desde la restricción de la libertad o el pago de una multa, estas sanciones a las que se refiere este párrafo son de pena pecuniarias las que los contribuyentes o responsables deben de pagar por el incumplimiento de unas de las obligaciones formales a las que se han comprometido al inscribirse como tales. De conformidad con la Real Academia Española, “sanción es la pena que una ley o un reglamento establecen para sus infractores”. Es la consecuencia de una acción u omisión de una obligación formal o la falta de la declaración o pago de un impuesto o contribuciones en la forma y plazo previamente establecido, es importante aclarar que estas sanciones no están solamente establecidas en el Código Tributario de Guatemala, si no en la demás normativa de esta materia, y siguiendo con esta idea en el Código Tributario Guatemalteco en el artículo 94, norma varias sanciones aplicables a estas infracciones, de las cuales se extraen las más relevantes:

Este grupo de sanciones corresponden a las obligaciones formales: iniciando que si en el plazo de treinta (30) días no se da aviso de cualquier modificación de los datos de inscripción, domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador, la multa es treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso teniendo como límite unos mil quetzales

(Q.1,000.00). A esta sanción es a la que se debe de poner mucho atención y cuidado, porque como se puede apreciar aquí es en donde esta normada la obligación y la sanción para los contribuyentes que no den aviso por el cambio de contador, la cual está siendo infringida al no hacer dicha sustitución y en la que se centra la presente investigación.

Continuando con las sanciones, la omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria -NIT-, de la documentación de soporte o de cualquier requisito exigido en declaraciones de los tributos, la multa es de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento, con un límite de un mil quetzales (Q.1,000.00) mensuales, comprar bienes o recibir servicios, sin exigir la documentación de soporte legal, la multa del cien por ciento (100%) del impuesto omitido, en cada operación, así mismo no llevar al día o tener los libros contables u otros registros obligatorios de acuerdo a las leyes, multa de cinco mil quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice al contribuyente, por no tener los libros en el lugar establecido por la ley multa de un mil quetzales (Q.1,000.00) y anunciar precios de bienes y servicios sin incluir el precio los impuestos aplicables, multa de dos mil quetzales (Q.2,000.00).

Este otro grupo de sanciones corresponde a omisiones o infracciones de impuestos: la omisión de la percepción o retención de tributos, multa equivalente al impuesto omitido, la emisión de documentos que no

cumplan con los requisitos establecidos en la normativa tributaria multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento, la presentación de las declaraciones fuera del plazo establecido por la ley, multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con un límite de seiscientos quetzales (Q.600.00) cuando el plazo sea semanal o mensual; de mil quinientos quetzales (Q.1,500.00) cuando el plazo sea trimestral; y de tres mil quetzales (Q.3,000.00) cuando el plazo sea anual.

Este grupo de sanciones corresponde a la compra de vehículos: por no dar aviso del traspaso de vehículos usados, por cambio de propietario, el obligado de dar este aviso es el comprador, multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto y por dar aviso fuera del plazo que está previamente establecido, de cualquier cambio en las características de los vehículos inscritos, multa de quinientos quetzales (Q.500.00).

Registro unificado tributario -RTU-

Es una dependencia de la Superintendencia de la Administración Tributaria, encarga de la inscripción de contribuyentes o responsables, que estén o no afectos al pago de impuestos, pero que están obligados por disposición de la ley a tener un número de identificación tributaria -NIT- en Guatemala, las personas que normalmente no están afectas a tributos son los que tienen NIT administrativo que son los gerentes, representantes

legales extranjeros a quienes la ley le exige tener número de identificación tributaria para poder inscribir su representación legal, mandato en el Registro Mercantil, o cualquier otro documento en donde sea necesario contar con este número. Así mismo lleva el registro y control de cualquier tipo de modificación o ampliación que se realice en el número de identificación tributaria.

Lo establecido en el artículo 1 de la Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, decreto número 25-71 del Congreso de la República de Guatemala que: “se establece el Registro Tributario Unificado, en donde se inscribirán todas las personas naturales o jurídicas que estén afectas a cualquier impuesto vigente o que se establezcan en lo futuro”. Al inscribirse ante la Superintendentes de la Administración Tributaria, está a través del Registro Unificado Tributario tiene la obligación de extender y entregar la Constancia de Inscripción y Modificación al Registro Tributario Unificado, el que es comúnmente conocido simplemente como RTU.

Esta constancia contiene todos los datos del contribuyente el que puede ser de dos tipos: a) en el de personas jurídicas: Número de Identificación Tributaria -NIT- que se le asigna como contribuyente, el estado si está activo o inactivo, razón o denominación social el cual dependerá del tipo de sociedad que se inscriba de conformidad con los artículos 61 y 87 del

Código de Comercio de Guatemala, fecha de constitución de la sociedad, fecha del documento de constitución de la sociedad, fecha inscripción ante el Registro Mercantil, estos son los datos puramente de la sociedad.

En el siguiente apartado contiene la fecha de la inscripción al registro tributario unificado, la actividad económica a la que se dedicaran o se dedican, el sistema de inventario que se utilizara, sistema contable devengado o percibido y la calificación del contribuyente. Seguidamente en el numeral 1, los datos del Representante(s) Legal(es) activo(s): número de identificación tributaria del representante, nombre y fecha del nombramiento. En el numeral 2, los datos del último establecimiento actualizado: número y nombre del establecimiento, la actividad económica del establecimiento, fecha de inicio de operaciones y el estado del establecimiento. En el numeral 3, datos de afiliaciones es decir a los impuestos a que estarán afectos: impuesto afiliado, régimen, nombre de la obligación y frecuencia de pago.

En el caso de personas individuales y/o profesionales liberales, lo primero que aparece son los datos de Documento Personal de Identificación, como lo es el Código Único de Identificación –CUI-, seguido del número de identificación tributaria, estado, esto se refiere a que si está activo o inactivo, nombre del contribuyente, fecha de constitución, pero lo que realmente aparece es la fecha de nacimiento del contribuyente, y domicilio

fiscal, en el siguiente apartado continúan los datos tales como fecha de nacimiento, fecha de fallecimiento si fura el caso, en profesionales liberales el número de colegiado y la fecha en que se colegio.

En el otro apartado en el numeral 1, los datos del Representante(s) Legal(es) activo(s): número de identificación tributaria del representante, nombre y fecha del nombramiento, este numeral no aplica para este tipo de contribuyente, pero siempre aparece. En el numeral 2, los datos del último establecimiento actualizado: número y nombre del establecimiento, la actividad económica del establecimiento, fecha de inicio de operaciones y el estado del establecimiento. En el numeral 3, datos de afiliaciones es decir a los impuestos a que estarán afectos: impuesto afiliado, régimen, nombre de la obligación y frecuencia de pago.

Este registro deberá actualizarse cada año, o cuando se realiza algún cambio en los datos consignados, cuando se cambia de contador, dirección, representante legal, adición de alguna empresa, cambio de régimen, entre otras. La falta u omisión de este trámite constituye una infracción a las obligaciones formales del contribuyente la que tiene una sanción pecuniaria de hasta Q.1,500.00.

Perito contador

Es la persona que ha cursado el nivel diversificado, secundaria o nivel medio en el cual ha adquirido los conocimientos necesarios sobre control, análisis. Interpretación y elaboración de operaciones contables, así como para llevar los registros contables, la preparación de estados financieros y reportes administrativos. Entre las funciones y capacidades de esta persona están las de llevar su propia contabilidad y de uno o varios contribuyentes o responsables a la vez, que le han solicitado sus servicios, ya sea como empleado o a través de la prestación de servicios técnicos.

Antecedentes de la labor del perito contador

Su origen remonta a la Fundación de la Corporación de Contadores de Guatemala, la cual se llevó a cabo precisamente un 29 de enero de 1928. Este acontecimiento sucedió hace 91 años, actualmente sus instalaciones se encuentran ubicadas en la doce avenida cuatro guión cuarenta y una de la zona dos de esta ciudad. Es importante que, quien ejerza esta profesión se dirija con integridad al ser sincero y honesto ante su cliente, con objetividad para que ningún conflicto de intereses o influencia de terceros predominen sobre los propios, confidencialidad que toda la información confiada no se revele a terceros sin autorización del contribuyente, una la excepción a los que esté obligado por disposición de la ley penal, con ética

y responsabilidad en el desarrollo de su labor, que mantenga una contabilidad de forma estructurada y al día. La empresa que requiera de sus servicios también deberá colaborar para se lleven los registros contables y estados financieros con exactitud, de forma confiable y eficiencia. Que tenga la capacidad y discreción para identificar posibles amenazas en el cumplimiento de sus deberes y denunciarlos cuando este crea que se está cometiendo un ilícito que ponga en riesgo su integridad.

Definición de perito contador

La Real Academia Española establece que el termino perito es un experto o entendido en algo, en algún arte, trabajo o técnica y si se aplica al ámbito contable, se puede decir que perito contador es un experto en operaciones contables, que reúne todas las calidades y cualidades para hacerse cargo de la de una empresa o negocio, tanto de las obligaciones propias como de otros contribuyentes. En el artículo 2 del Acuerdo de Directorio número 08-2010 de la Superintendencia de la Administración Tributaria, nos da una definición estableciendo que es:

Persona individual con título que lo acredite como tal, avalado por el Ministerio de Educación, inscrita ante la Superintendencia de Administración Tributaria, que se encarga de llevar cuenta y razón de todas las operaciones de su cliente, registrado en los libros de contabilidad u otros registros, todos los movimientos monetarios de bienes y derechos, de obligaciones, ingresos, productos, costos y gastos y aplicando los principios o normas vigentes de la técnica contable.

Los peritos contadores son quienes tienen la responsabilidad de llevar el registro, análisis, interpretación y control de todas las transacciones monetarias u operaciones económicas que realicen las personas individuales, jurídicas, entidades, empresas o negocios que están obligadas a llevar sus registros completos, en estos casos es donde surge la obligación que los peritos contadores, deben inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, por medio del Registro de Peritos Contadores, quienes llevarán un control sobre ellos, en donde consta que han cumplido con sus responsabilidades tributarias, que son aptos y que están autorizados para prestar sus servicios técnicos a los contribuyentes.

En el Código de Comercio de Guatemala, en el articulado del 368 al 381 establece la obligación de llevar contabilidad organizada y de acuerdo con el sistema de partida doble y los principios de contabilidad generalmente aceptados que en la actualidad son las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC's-, por lo mismo surge la obligación de llevar los registros o libros contables de: 1. inventarios, 2. De primera entrada o diario, 3. mayor o centralizador y 4. De Estados Financieros, que los mismos se pueden llevar de forma manual en hojas sueltas o digital, lo importante es que se pueda analizar y sea sensible a fiscalización. Así mismo el registro de cuentas bancarias e inversiones, y cualquier otro que le sean requeridos o necesitados, los cuales dependerán de la actividad

económica de la empresa, negocio o comercio, los registros deben ser operados en español y en moneda nacional.

De los artículos mencionados anteriormente el 371, es uno de los más importantes para esta investigación, debido a que este establece que los comerciantes deben operar sus registros contables por sí mismo o por cualquier otra persona distinta al comerciante, contratada o designado por este mismo, sin embargo las personas individuales cuyo activo exceda de Q.20,000.00 y cualquier otra sociedad mercantil, también están obligados a llevar la operatoria de sus operaciones por medio de perito contador. Los libros descritos en el párrafo anterior deberán ser autorizados y habilitados por el Registro Mercantil. Adicionalmente a los libros mencionados anteriormente también deben de llevar los libros de compras y ventas, los que deben ser habilitados y autorizados por la Superintendencia de la Administración Tributaria, ambas instituciones establecen los lineamientos y la forma en que estos deben llevarse, en este mismo artículo establece la prohibición de llevar doble contabilidad.

Contabilidad

La autora del presente artículo científico la define como el conjunto de procesos sistemáticos que realiza un técnico contable, quien posee los conocimientos suficientes para ejecutar las operaciones de una empresa o

negocio, operarlos, interpretarlos, agruparlos y transmitirlos de forma inteligible y descifrado para las personas interesadas a quienes se les transmite esta información, las que pueden ser los propietarios, gerentes, directores, administradores o representantes legales, quienes los utilizan para la toma de decisiones administrativas y financieras, de ello depende el rumbo de las empresas, ya que estos datos les dan un panorama real del negocio y les permite tomar disposiciones importantes para el desarrollo, ampliación o expansión de la misma, y en algunas ocasiones con autorización del contribuyente o responsable se les proporcionara a instituciones bancarias.

Álvarez, M. y Morales, J. comentan que:

La contabilidad es una técnica que se utiliza para registrar las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.

La importancia de las NIF -Normas de Información Financiera- radica en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable. Sirven de marco regulador para emitir los estados financieros, hacen más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera. (C. 1 pág. 8).

El trabajo de esta persona es la de ordenar, clasificar, registrar y resumir las operaciones mercantiles o comerciales de una sociedad, empresa o negocio y todo esto con la finalidad de interpretar los estados financieros. Los gerentes o directores por medio de estos podrán enterarse del

movimiento de la empresa y sobre todo les ayuda a tomar decisiones importantes para el negocio, ya que en esta se refleja la realidad económica de la empresa, así mismo el cumplimiento de los compromisos adquiridos, la información financiera debe estar conformada por los ingresos, egresos, costos, gastos, inventarios, obligaciones, cuentas por pagar, cuentas por cobrar, bancos, estados financieros, planillas en general, pasivos laborales, flujo de efectivo, y cualquier otra datos relevantes para el correcto funcionamiento del negocio.

Cuando se cita el término ordenar se está refiriendo a preparar de una forma sistemática, fácil de manipular y entender por cualquier persona distinta al perito contador que no tenga conocimientos contables, ya sea por fecha, por transacción, número de documento, cantidad o monto de toda la documentación que sirve de soporte de las operaciones de la empresa por un periodo determinado. Clasificar se refiere a la separación física de acuerdo a la naturaleza de cada documento, es decir, si son facturas, si son planillas, notas de crédito, si son compras de suministros o de productos para la venta, servicios adquiridos, importaciones, etc. Registrar es el proceso manual o electrónico que se realiza al plasmar cada documento u operación en los libros legales y fiscales y por último resumir que es la manera de presentar la información en forma compacta, entendible e inteligible para el lector.

Objetivos de la contabilidad

Registrar correctamente las operaciones propias de la empresa, los activos aportados a la empresa, por socios, accionistas, etc., por el otro lado todos los pasivos para que al final juntamente con patrimonio se presenta la situación financiera de la empresa.

Libros legales y fiscales

Los libros contables, legales y fiscales para la autora de este artículo es el conjunto de documentos autorizados y habilitados, por el Registro Mercantil y la Superintendencia de Administración Tributaria que de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio de Guatemala y el Código Tributario de Guatemala, se deben registrar todas las operaciones propias de una empresa, sociedad, cooperativa, asociación entre u otros:

Libro de inventarios

En este se registran de forma a minuciosamente detallado y enumerando cada uno de los bienes, con su respectivo precio por unidad, este está dividido en activo y pasivo, que comprende todos derechos y bienes, el pasivo comprende todas las deudas y obligaciones de la empresa y capital que es la diferencia entre el activo y el pasivo, en este se debe reflejar

todos los productos que se tienen a la venta cuando fuera el caso de una entidad que se dedique a la venta de bienes. En Guatemala este debe realizarse anualmente.

Libro de diario

En este se registran las operaciones o transacción de forma cronológica. Debe anotarse cada una de las partidas identificando el mes, la fecha en que se realizó la operación, una descripción para cada partida, para que en el momento que cualquier otra persona que no sea un contador, revise sea de fácil entendimiento para esa persona, las cuentas de la nomenclatura contable involucradas en la transacción, el monto de la operación, las columnas del debe y del haber deben cuadrar con el mismo monto.

Libro mayor

Este libro debe mostrar la misma información que el libro de diario, pero de manera más resumida. En este se registra la centralización de todas las cuentas contables en partidas, para saber el saldo que va quedando en cada cuenta por las operaciones registradas a la fecha en que se presente la información contable, la cual puede ser en cualquier momento que el contribuyente o responsable lo solicite. Este se trabaja en hojas a doble folio.

Libro de estados financieros

Es en donde se incluye el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de flujos de efectivo, balance general de apertura, balance ordinario su periodo en que debe de presentarse es anual, en Guatemala debe coincidir con el cierre fiscal el cual es del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año y extraordinario puede ser a la fecha que el contribuyente o responsable lo solicite de acuerdo con sus necesidades.

Libros de compras y ventas

De conformidad con la ley del impuesto al valor agregado IVA, los contribuyentes inscritos en el Régimen General del Impuesto al Valor Agregado están obligados a llevar los libros de compras y ventas.

El libro de compras es en donde se registran las compras, notas de débito, constancias de exenciones realizadas, constancias de retención realizadas e importaciones realizadas, todos los gastos en que incurrió la empresa durante un período con detalle de las facturas recibidas y el libro de ventas es en donde se registran las ventas, exportaciones, constancias de exenciones recibidas, constancias de retención recibidas y notas crédito que realiza una empresa durante un período en Guatemala es mensual, con detalle de las facturas emitidas, son todos los ingresos obtenidos derivados de su actividad.

Inscripción del perito contador ante la Superintendencia de Administración Tributaria

Toda persona que preste sus servicios técnicos como contador deberá de inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria, específicamente a una dependencia llamada Registro de Contadores, cuya función es la de llevar el control de los peritos contadores de Guatemala, velar y controlar de que estos cumplan con sus obligaciones y responsabilidades, y en el caso que estos no cumplan con sus responsabilidades, esta tiene entre sus funciones la potestad de sancionarlos con la inactivación de su número de registro, de conformidad con el Acuerdo de Directorio número 08-2010 de la Superintendencia de la Administración Tributaria en el artículo 2, es un: “Sistema por medio del cual la Superintendencia de Administración Tributaria lleva el registro y control de los Contadores Públicos y Auditores y los Peritos Contadores para el cumplimiento de sus funciones y obligaciones”.

Registro de contadores

Es la encargada de llevar el registro de todos los peritos contadores que hayan cumplido con los requisitos establecidos y que se hayan hecho merecedores de un número de registro como perito contador, los cuales deben cumplir con las responsabilidades y obligaciones que la ley y

reglamentos les impongan para mantener su registro activo, el cual puede inactivarse por incumplimiento de las obligaciones que estas les impone, el cual podrá ser activado al cumplir con los motivos que lo llevaron a inactivarlo. Actualmente el número de registro es su número de identificación tributaria.

Esta función para que produzcan efectos tributarios, solo la podrá ser ejercida por peritos contadores debidamente inscritos en este registro de contadores. Las personas individuales interesadas en obtener su registro como contador ante la Superintendencia de Administración Tributaria, debe solicitar su inscripción por los medios establecidos para dicho trámite, publicados en la página web oficial de la Superintendencia de Administración Tributaria, y luego presentándose a las oficinas o agencias tributarias del país, cuando se haya cumplido con todos los requisitos para la inscripción.

Requisitos generales para la inscripción de perito contador en la Superintendencia de Administración Tributaria

Requisito es cualquier circunstancia, condición o regla que se debe de cumplir para lograr u obtener algo. Los peritos contadores guatemaltecos deben cumplir con los siguientes: a). Solicitud de inscripción o actualización en Registro de Peritos Contadores y Auditores, formulario

SAT-34 emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-. b). Documento Personal de Identificación –DPI-, si no cuenta con él, adjuntar documento emitido por el Registro Nacional de las Personas –RENAP-, donde conste el proceso de obtención de dicho documento y que se muestre el Código Único de Identificación -CUI-. La información indicada en el formulario antes mencionado debe coincidir con la información del Registro Tributario Unificado –RTU-. De lo contrario, previo a presentar la solicitud, deberá actualizar sus datos. Este trámite puede realizarse en cualquier agencia de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En caso de ser extranjero presentar: c). Original y fotocopia de pasaporte. d). Constancia de carencia de antecedentes penales o constancia de delitos contra la fe pública o contra el patrimonio. La carencia de antecedentes penales debe haber sido extendida dentro de los seis meses anteriores a la fecha en que se presenta la solicitud. e). Una fotografía de tamaño de 3 cm. de ancho por 4 cm. de alto. f). Título de perito contador sellado por la Contraloría General de Cuentas y fotocopia legalizada de ambos lados. g). Original y fotocopia de factura reciente de luz, agua o teléfono del domicilio fiscal.

En su defecto presentar original y fotocopia de factura de arrendamiento, contrato de arrendamiento u otro documento que demuestre que se tiene derecho o le ha sido concedido el uso de la propiedad. Luego de presentar todos los documentos solicitados, en la agencia en donde se realizó el trámite se le entregará al interesado el carné de registro de perito contador y el título con firma y sello del registro, a este registro es al que se referirá después en el cuerpo de esta investigación por ser el que identifica a cada uno de los peritos contadores.

Prohibiciones para inscripción

Prohibición es la restricción que tiene una persona para poder o ejecutar alguna acción debido al impedimento que alguna norma imponga derivada del incumplimiento de una de ellas. Los peritos contadores para inscribirse también tiene algunos impedimentos tales como: a) los civilmente incapaces, b) los condenados por tribunal competente en sentencia firme y ejecutoriada por delitos tributarios, que se encuentran establecidos en el Código Penal Guatemalteco en su articulado 358 A Defraudación tributaria, 358 B Casos especiales de defraudación tributaria, 358 C Apropiación indebida de tributos y 358 D Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria y c) la Superintendencia de Administración Tributaria verificara que el contador

no tenga pendientes la presentación de declaraciones de impuestos o sea deudor moroso.

Obligaciones propias de los peritos contadores ante la Superintendencia de Administración Tributaria

Son las exigencias mínimas establecidas por la Superintendencia Administración Tributaria a los peritos contadores para estar hábil y así prestar sus servicios técnicos de la forma que sea más conveniente para sus intereses, las cuales se encuentran establecidas en el artículo 7 de Acuerdo de Directorio número 08-2010 de la Superintendencia de la Administración Tributaria detalla a continuación: Entre los principales están:

- 1). Estar inscritos en el registro de Peritos Contadores de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 2). Vigilar por la legitimidad de los datos y documentos en sus funciones reciba de los contribuyentes a quienes les preste sus servicios y si detecta indicios de falsedad en los documentos recibidos, debe presentar denuncia ante las autoridades correspondientes de conformidad con la ley,
- 3). Que sus funciones se desarrollen en tal apego a la normativa vigente.
- 4). Tener al día sus obligaciones tributarias, formales y de pago, y en sus registros contables como contribuyente.
- 5) Entregar al contribuyente factura por sus

servicios. 6). Colaborar cuando su cliente, cuando se reciban de la Administración Tributaria, entregándole la información, libros o documentos. 7). Cumplir con apego a la buena fe y honestidad su actuación ante la Administración Tributaria, dirigiéndose y observado las reglas de ética profesional.

Así mismo: 8). Vigilar por la correcta aplicación de los Principios, Reglas, Bases de Contabilidad, Normas Internacionales de Contabilidad NIC's, Normas Internacionales de Información Financiera NIIF's y sus interpretaciones. 9). Con la información entregada o producida por las actividades y operaciones contables se operen los libros y/o registros. Y las demás que en este acuerdo se establezcan y los que surjan en el futuro. Otra de las obligaciones muy importantes que tienen los peritos contadores es de actualizarse anualmente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, para mantener el estatus activo ante esta autoridad ejercer sus servicios en cualquiera de las manualidades libremente. Esta omisión puede ser unas de las razones por las cuales le pueden inhabilitar su registro.

Responsabilidades penales del perito contador

Además de la responsabilidad establecida en Acuerdo de Directorio número 08-2010 de la Superintendencia de la Administración Tributaria que es la denunciar a la Policía Nacional Civil o al Ministerio Público si observa indicios de falsedad en los documentos de soporte de las operaciones de la empresa. Están las penales establecidas en el Código Penal: conspiración artículo 17, autores artículo 36 cómplices artículo 37, responsabilidad penal de personas jurídicas artículo 38, en el Código Penal artículo 271 establece el delito estafa mediante informaciones contables, indicando que este delito es cometido por el auditor, perito contador o experto, por firmar o certificar informes contables o financieros, este delito tiene una sanción con prisión incommutables de 6 años y multa de Q.5,000.00 a Q.10,000.00, estas es una de las razones más importantes del porque es importante y necesario que los peritos contadores se puedan desligar de aquellos contribuyente sobre los cuales ya no tienen control de sus operaciones.

Obligaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria con los peritos contadores

En toda relación jurídica hay dos sujetos y en materia tributaria no es la excepción, tanto el sujeto activo y pasivo, ambos tienen derechos y obligaciones, las obligaciones de Administración tributaria, se resumen

en: llevar actualizado el Registro de Contadores, entregar a cada perito contador un número de registro, atender las consultas no vinculantes que le formulen este gremio, para su adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente o responsable a quien presten sus servicios y atender las quejas por la mala prestación de servicios por ello. La Superintendencia de la Administración Tributaria publicara periódicamente en su página web el listado de los peritos contadores que se encuentren inscritos y actualizados,

Inicio de la relación entre los contribuyentes y los peritos contadores

Actualmente existen varias formas de iniciar la relación entre el contribuyente o responsable y el perito contador, las cuales pueden ser; en relación de dependencia, servicios técnicos directos o por contrato de tercerización de servicios, esta investigación versará sobre la tercerización de servicios o como es conocido en la actualidad con el nombre de Outsourcing Contable. Esta relación inicia cuando una persona individual o jurídica decide contratar los servicios de una empresa dedicada a la prestación de este tipo de servicios, este tipo de contratación comúnmente se realiza a través de un contrato privado de prestación de servicios técnicos, en donde se estipula las condiciones de la contratación, que comúnmente contiene: la fecha de inicio, la modalidad, objeto, responsabilidades de ambas partes, honorarios, entre otras.

Las empresas que se dedican a prestar este tipo de servicio tienen varias modalidades, una de ellas es cuando la empresa encargada de la tercerización coloca a un perito contador dentro de las instalaciones de la empresa que lo contrata, para que este realice todas las funciones de contador, otra modalidad es cuando el cliente decide que su contabilidad se lleve en las oficinas de la empresa tercerizadora, la diferencia de estas dos formas está, en que si el contador se encuentra dentro de las instalaciones de la empresa, los registros se llevan al día, esto quiere decir que las operaciones se registran en el día que se llevan a cabo las operaciones, mientras que si se lleva en las oficinas de la empresa tercerizadora las operaciones se registrarán el día en que entreguen la documentación, o bien en el mes siguiente de su operación.

Estas empresas normalmente son dirigidas o bajo la supervisión y control de uno o varios Contadores Públicos y Auditores -CPA´s-, es por ello, que muchos empresarios han optado por este tipo de servicio, debido a que sus operaciones contables están en manos de expertos en la materia tributaria, administrativa y financiera, y que esto les permite dedicarse o enfocarse a actividades propias de la empresa.

En el caso descrito en el párrafo anterior, la empresa ya ha iniciado sus operaciones antes de contratar los servicios de tercerización, por lo que ya existe un perito contador responsable de este contribuyente, lo primero

que se debe hacer, es realizar una auditoría de cumplimiento, para evidenciar si existe alguna contingencia, omisión, infracción tributaria o procesos administrativos pendientes por el contador actual. Si no existiera ninguna de los casos anteriores el nuevo perito contador debe inscribirse ante el registro único tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria, como responsable de las obligaciones y responsabilidades formales del contribuyente y el pago de impuestos de conformidad con la legislación tributaria y aduanera.

El otro caso se da al inscribir una nueva sociedad mercantil, que en la actualidad existe una nueva plataforma electrónica llamada minegocio.gt, y se hace todo el trámite en línea, la cual permite la inscripción de sociedades, empresas mercantiles, auxiliares de comercio, representantes legales, gerentes especiales en el Registro Mercantil, así como en otras entidades estatales como los son la Superintendencia de Administración Tributaria, Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y Ministerio de Trabajo.

La inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria se realiza por medio del formulario SATRM-01 para empresas mercantiles y comerciantes individuales y SATRM-02 para sociedades mercantiles, en donde unos de los requisitos en la sección de inscripción de impuestos en el numera V, se deben consignar el nombre del contador, número de

identificación tributaria del contador, fecha y fecha de nombramiento del contador, en esta parte es en donde el perito contador contrae las responsabilidades y obligaciones del nuevo contribuyente.

Durante el plazo del contrato de servicios de tercerización el perito contador, es el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones formales como la presentación de impuestos del contribuyente o responsable de acuerdo con la normativa tributaria. Y hasta ahí la relación entre el perito contador y contribuyente es normal sin mayor complicaciones, como ya se explicó con anterioridad este vínculo se derivada de un contrato de tercerización de servicios, es aquí en donde surge el problema que dio vida a esta investigación que es cuando, por alguna razón ya sea por parte del contribuyente o de la empresa de tercerización que le dan fin a este contrato y llego el momento de sustituir al perito contador responsable de las obligaciones del contribuyente, proceso normal sería que al hacer la entrega de todos los formularios, documentación de soporte de las operaciones que estuvieron a su cargo durante el tiempo que duro la relación cliente-proveedor, el contribuyente hiciera el cambio ante la Superintendencia de Administración Tributaria, pero en muchas ocasiones no sucede.

Procedimiento unilateral de separación de las obligaciones del perito contador ante el contribuyente

Derivado del problema planteado con anterioridad se ha acudido a las agencias tributarias de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- para plantearles este problema que se está dando con mucha frecuencia en esta y cualquiera de las modalidades de la prestación de servicios técnicos, debido a que los contribuyentes no dan aviso del cambio o sustitución del perito contador responsable de sus obligaciones tributarias, no obstante que en el artículo 94 del Código Tributario de Guatemala en su numeral 1 establece claramente que es una infracción a los deberes formales, la omisión de dar aviso del cambio de contador dentro del plazo de 30 días y de no hacerlo será sancionada con una multa de Q.50.00 por cada día de atraso con una sanción máxima de un Q.1,500.00.

Muchas veces esta omisión se debe a que los contribuyentes contratan a un perito contador que aún no está inscrito o que está inactivo en el registro de contadores o tienen problemas civiles, tributarios o penales, lo que no le permite su inscripción. Y por tal motivo realizan la sustitución, en otros casos la empresa es constituida únicamente para cumplir con un contrato y al terminar dicho contrato esta empresa queda sin movimiento, ya no cuenta con ingresos lo que obliga a terminar con el contrato de

tercerización, pero tampoco cambian al contador, en otras ocasiones las personas individuales deciden presentar sus declaraciones por ellas mismas.

Al acudir a la Superintendencia de Administración Tributaria, a realizar las consultas sobre este tema han indicado que no hay procedimiento para realizar este trámite por parte de los peritos contadores, así mismo han manifestado que ellos solo tienen el conocimiento que es facultad exclusiva del contribuyente realizarlo, no obstante que esta omisión si esta normado como una infracción a los deberes formales del contribuyente no está reglamentado el procedimiento, lo que deja en total indefensión a este gremio por no poder desligarse de la responsabilidad de las obligaciones formales tributarias de estos contribuyentes que ya no son su clientes, por lo mismo ya no tiene acceso ni control de las operaciones del contribuyente, y que se niegan a sustituir al contador, pero tampoco le reconocen remuneración alguna por seguir figurando como su contador.

Los problemas más frecuentes que enfrentan este gremio, es la saturación de contribuyentes cargados al número de registro de los peritos contadores, otorgado por el registro de peritos contadores de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual ha provocado alertas en esta institución y han citado a los contadores para que den las explicaciones del porque tienen tantos contribuyentes a su cargo. Una de

las preguntas más frecuentes que les realizan es que si esas empresas realmente existen o si son aquellas empresas conocidas como las empresas de cartón, otro problema es que los contribuyentes hagan mal uso o alteren la documentación de soporte de las operaciones realizadas en los periodos que el contador aun aparezca como el responsable de ese contribuyente y la utilicen para llevar a cabo ilícitos y estos sin participar en ellos se vean involucrados y teniendo consecuencias penales.

Otro de las irregularidades que se ha detectado en el registro de los peritos contadores, es que sin que exista una relación de servicios de tercerización o una prestación de servicios individual entre el contador y el contribuyente o responsable aparecen como contadores registrados responsable de los contribuyentes que no conocen que nunca han tenido ningún tipo de relación ni acercamiento y sin que los contadores hayan dado la autorización para hacer usos de su número de registro, y sin la existencia de un procedimiento para que se puedan liberar unilateralmente de estos contribuyente que no conocen, los deja en una situación precaria, limitando sus derechos y la seguridad jurídica que el Estado está obligado a garantizarla.

Lo que se ha intentado hacer, es presentarse a las agencias tributarias haciendo uso de su garantía constitucionales de petición, presentando un escrito con las formalidades que la ley exige solicitando la liberación

unilateral de las responsabilidades, en algunas ocasiones la han recibido, pero con la salvedad que nada podrá hacerse nada ya que no está reglamentado el procedimiento, y en otras ocasiones simplemente no la reciben porque no existe un procedimiento establecido para este tipo de solicitudes.

Contenido del escrito que se ha presentado con la solicitud de separación unilateral

Lo primero es dirigirla a Superintendencia de Administración Tributaria, nombre, edad, estado civil, nacionalidad, profesión, número de registro y domicilio del perito contador que hace la solicitud, número de registro del perito contador, en la parte de exposiciones: I. Lugar para recibir notificaciones. II. Antecedentes: fecha en que ocurrió el nombramiento, nombre del contribuyente número de identificación tributaria del contribuyente NIT, que tipo de servicio le prestaba, en qué condiciones se regí la prestación del servicio y cuando concluyo dicha prestación ejemplo a dicha persona o empresa estuve prestando mis servicios técnicos, como contador, sin embargo, mi relación técnica concluyó el 30 de noviembre de 2018.

En el numeral III. Solicitud se debe hacer la solicitud texto sugerido: No obstante, la obligación de realizar el cambio y cancelación del nombramiento como contador le corresponde a la referida persona, desconozco si la misma ya fue realizada, en tal virtud, para salvaguardar mis intereses personales y profesionales he considerado oportuno notificar y solicitar que me sea cancelado y revocado el nombramiento de contadora. A esta escrito se debe acompañar: fotocopia simple de los siguientes documentos: carné de registro de perito contador y documento personal de identificación.

Este escrito debe contener fundamento de derecho que en este caso es el de derecho de petición consagrado en el artículo 28 de la Constitución Política que garantiza a los habitantes de la República de Guatemala, el derecho a dirigir individual o colectivamente peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la ley. En el apartado de las peticiones las siguientes: 1. Que se admita el presente memorial y documentación adjunta. 2. Que se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones y citaciones. Que sea cancelado mi nombramiento como contadora del contribuyente, de no haberse realizado por dicha persona, como consecuencia de haber concluido la relación técnica fecha en que se concluyó la relación. Lugar y fecha. Firma y nombre y número de registro del perito contador.

Derecho de petición

A pesar que se ha cumplido con lo requerido por la Constitución Política de la República de Guatemala artículo 28 y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucional artículo 10 literal f), que todos los habitantes de la República de Guatemala, tiene el derecho de dirigir ya sea de forma individual o conjuntamente, peticiones a la autoridad competente de forma verbal o escrita, y esta está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la ley, también es muy clara en establecer que en materia administrativa el termino para resolver las peticiones y notificar las resoluciones, no puede exceder de 30 días, no se tiene repuesta alguna a esta petición por parte de la administración tributaria.

Según Eduardo García Máynez:

Se trata de un derecho subjetivo público, en cuanto existe frente al Estado. Tiene, por último, carácter relativo, ya que a él corresponde una obligación especial de personas determinadas, es decir, el deber de las autoridades a quienes la petición se dirige, de acordar ésta y comunicar al peticionario, en breve término, el acuerdo.

Este derecho constitucional es uno de los pilares más importantes en una democracia en donde los administrados puede acudir a los administradores y hacer las solicitudes necesarias para resolver las situaciones en donde ellos crean que están siendo dañados o afectados en sus interés por decisiones de las autoridades, y que debieran existir procedimientos para defenderse de estas arbitrariedades, dichas peticiones pueden ser de queja,

cuando se tiene el conocimiento de conductas irregulares de funcionario o empleados públicos en la prestación de servicios públicos, reclamamos estos aplican por suspensión injustificada o deficiencia en la prestación de un servicio público, de información cuando el administrado tiene algún interés en los documentos público, de consulta este aplica cuando se tenga duda sobre las atribuciones de empleados o funcionarios públicos.

Lamentablemente esto en la realidad y principalmente en esta solicitud en particular no ha sucedido, no se ha obtenido respuesta y de aproximadamente 15 casos en que se ha logrado que los operadores de servicio al cliente de la administración tributaria, recibieran los escritos de petición no se ha recibido respuesta pero tampoco se ha logrado que la Superintendencia de Administración Tributaria eliminen a los contribuyentes del registro de los peritos contadores que hicieron la solicitud de remoción de contribuyentes que ya no tiene relación alguna, es notorio que este problema para ellos no tiene relevancia y solo aconsejan que se comuniquen con el contribuyente y que ellos lo hagan ya sea de la forma tradicional, que es llegar a la agencias tributarias y realizar la actualización, o bien por medio de la agencia virtual que debe tener cada contribuyente y desde ahí realizar el cambio.

Análisis de sentencias y resoluciones en materia administrativa-tributaria sobre la garantía constitucional de derecho de petición

Para este análisis es importante entender a que nos referimos cuando hablamos del derecho de petición constitucional, que es el derecho que tiene toda persona que crean que están siendo afectados sus intereses, de acudir en este caso a los entes administrativos para realizar una solicitud de cualquier índole y que estos tienen la obligación de dar trámite y de resolver, ya sea de forma afirmativa o negativa favor del administrado, pero debe responder y notificar la resolución en termino de 30 días, para lo cual se debe citar:

Lo regulado en el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

En igual sentido este derecho también esta normado en una de las leyes constitucionales, que establece que, al no tener respuesta por los órganos estatales, provoca un silencio administrativo y contra de este es viable el planteamiento de un amparo, para lo cual es importante citar lo

preceptuado en el artículo 10 literal f)) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucional establece que:

Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite.

La ausencia de respuesta por la esta institución provoca el silencio administrativo lo siguiente que correspondencia al no tener respuesta de la Superintendencia de Administración Tributaria, es plantear el amparo por silencio administrativo, ya que es evidente una violación constitucional, pero el costo de los honorarios de un abogado para interponer un amparo es bastante elevado para un perito contador ya que sus ingresos son relativamente bajos, muchas veces devengan el salario base, para realizar este tipo de gastos.

Se puede observar que lo establecido en el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala no se está siendo cumplido por los órganos estatales que tienen la obligación de hacerlo por mandato constitucional, y se hace evidente en lo resuelto por la Corte de Constitución en la Gaceta No. 54, expediente No. 661-99, página No. 296, sentencia: 27-10-99. “En caso de que la autoridad omita el cumplimiento de la obligación referida en dicho término el interesado puede acudir al

amparo para que se fije un plazo razonable a efecto de que cese la demora en resolver y notificar...”

En resumen se puede deducir que este amparo fue interpuesto en el Juzgado Primero de Primera Instancia del Ramo Civil del Departamento de Guatemala, el 26 de marzo de 1999, el acto por el cual fue planteado fue por la omisión de resolver la solicitud de un gremio , la cual fue dirigida al Alcalde de ese municipio, ellos establecen que la violación de su denuncia fue el derecho de petición, así mismo establecen una relación de hechos que fueron los que motivaron el amparo, que no obstante que el exceso en el transcurso del plazo que la ley señala, se omitió el cumplimiento de esa obligación , la que produjo el agravio a su derecho de petición. En este caso no se otorgó amparo provisional. En el desarrollo de este se logró comprobar el memorial de solicitud objeto de las diligencias no había sido resuelto, y que en ningún momento se había emitida resolución y en consecuencia no existía notificación, por lo que el juez considero que era procedente declara con lugar el amparo, ya que es justo y deberá ser resuelto favorablemente por la municipalidad.

En igual sentido:

Gaceta No. 40, expediente No. 958-95, página No. 56, sentencia: 11-06-96.

Este amparo por interpuesta contra el Presidente del Organismo Judicial por un expleado, el acto que motivo el amparo fue la omisión del Presidente de resolver la consideración interpuesta contra la resolución en la que se le denegó su indemnización por renuncia. En este caso tampoco se otorgó el amparo provisional. Se logró comprobar que la autoridad impugnada no justifico el motivo por el que no ha resuelto la consideración interpuesta. En lo alegato se comprobó que la autoridad impugnada no justifico el motivo por el cual no se resolvió, por lo que dicha autoridad incumplió en las obligaciones establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, al no resolver y notificar en el término señalado en el artículo 28, por lo que el juzgador resolvió otorgarle al actor el amparo solicitado.

También es importante analizar lo resuelto por la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 1, expediente No. 12-86, página No. 3, sentencia: 17-09-86, para la cual se cita lo perpetuado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 1 “Protección a la Persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”.

La Constitución Política establece en su artículo 1 que el Estado de Guatemala protege a la persona... pero añade inmediatamente que su fin supremo es la realización del bien común, por lo que las leyes... pueden evaluarse tomando en cuenta que los legisladores están legitimados para dictar las medidas que, dentro de su concepción ideológica y sin infringir preceptos constitucionales, tiendan a la consecución del bien común. Al respecto conviene

tener presente que la fuerza debe perseguir objetivos generales y permanentes, nunca fines particulares....

De lo que se puede entender es que el gobierno es el obligado a garantizar los derechos y garantías tal como lo establece la Constitución política de la República de Guatemala en los dos primeros artículos:

Artículo 1.- Protección a la Persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común. Artículo 2.- Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

Por lo anterior expuesto, a través de jueces y magistrados deben velar por el estricto cumplimiento de sus deberes que es garantizar a la población de la República de Guatemala, todas las garantías y derechos que le corresponden establecidas en ley, ya que su fin supremo es la realización del bien común, por lo cual los juzgadores al estar en presencia de tales violaciones por parte de empleados y funcionarios públicos, deben dictar sentencias que favorezcan a los administrados cuando corresponda apegados a derecho, cuando los derechos de estos hayan sido violentados, y hacer que su decisión se cumpla.

Lo anteriormente analizado hace evidente que el derecho de petición es violentado constantemente por las autoridades y órganos estatales, y la Corte de Constitucionalidad cuya función esencial es la defensa del orden constitucional, es la obligada de velar, porque los juzgadores sean

enérgicos en estos casos, y así cumplir con lo preceptuado en la Constitución Política de Guatemala a su cabalidad, dejar precedentes de estas situaciones para que el futuro no se vuelvan a repetir y de ser así, ya este establecido las consecuencias de los actos u omisiones por la administración pública que son representantes de la nación y así proteger al administrado.

Si la administración tributaria le pusiera un poco de atención a estas solicitudes, podrían tener una fuente de ingresos para el país, al citar a los contribuyentes tal y como lo hacen por la omisión de cualquiera de las obligaciones formales, y sancionarlas por este tipo de omisiones con las multas pecuniarias que ya están establecidas en el Código Tributario de Guatemala, solo lo que debe de hacer es cumplir con sus funciones de fiscalización.

Conclusiones

Los peritos contadores pueden prestar sus servicios como trabajadores directos de una empresa o prestación de servicios técnicos a uno o varios contribuyentes, a cambio de una retribución por sus servicios, el problema que ha surgido es que al momento de terminar su relación con el contribuyente que contrato sus servicios, este no lo sustituye por el nuevo contador ante la registro unificado tributario dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, y al presentarse el perito contador a realizar esta separación, solo indican que es potestad del contribuyente hacer dicha sustitución o separación, que no existe forma ni procedimiento alguno para que el perito contador lo haga de forma unilateral, dejándolos como responsables del contribuyente hasta que este decida hacer la sustitución.

Al no estar regulado el procedimiento de separación de forma unilateral, la administración tributaria le está limitando a este gremio el derecho constitucional de defensa e igualdad al no darle la posibilidad de separarse de los obligaciones del contribuyente y sobre todo el derecho de petición al no darle tramite a su solicitud, ya que tanto el Código Tributario y el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número 08-2010, solo le impone obligaciones a los peritos

contadores, más no la facultad y el derecho de liberarse, estas son garantías constitucionales que no deben ser limitados por ningún motivo.

Cuando se intenta realizar este trámite de desligamiento de forma unilateral por parte del perito contador, haciendo uso de la garantía constitucional de petición, en donde se entiende que los particulares pueden hacer peticiones a la administración pública de manera escrita, de forma individual y que la misma está obligada a responder en un término de 30 días, dicho trámite ha sido en vano, ya que no lo reciben y si las reciben no le dan trámite, lo cual es evidente porque los contribuyentes siguen inscritos bajo la responsabilidad del perito contador que realizó su trámite de separación unilateral ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

De acuerdo a las sentencias analizadas, es evidente que el derecho de petición, ha sido violentado continuamente por la administración pública a no resolver las peticiones hechas por los particulares, y han tenido que recurrir a la interposición de amparo para ser escuchados y atendidas sus peticiones, a un costo alto ya que tanto el análisis del caso, la asesoría y la interposición de un amparo lleva implícito los honorarios de un profesional del derecho, que este le cobra al particular que necesita ampararse por el silencio administrativo.

Referencias

Alvarado Sandoval, J. (2014) *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, Guatemala: Editorial Servi Prensa.

Álvarez. R. & Morales. J (2014) *Contabilidad de Sociedades*, México: Grupo Editorial Patria.

Alveño Ovando. M.A. (2015) *Derecho Tributario Guatemalteco: Parte general*, Guatemala: Ediciones Santillana.

Luqui. J.C. (1989) *La obligación Tributaria*, España: Depalma.

Monterroso Velásquez, G. (2007) *Fundamentos Tributarios*, Guatemala: G&A.

Paredes, L.E. & Meade, O. (2014) *Derecho Mercantil Parte general y sociedades* (Ed. Ebook) México. Grupo Editorial Patria.

Villegas Lara. R. A. (2013) *Derecho Mercantil Guatemalteco* (8ª. Ed.), Guatemala: Editorial Universitaria.

Legislación

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

Congreso de la República de Guatemala. (1986). *Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.*

Congreso de la República de Guatemala. (1970). *Código de Comercio de Guatemala.*

Congreso de la República de Guatemala (1971). *Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes*

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

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

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.*

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria.*

Congreso de la República de Guatemala. (2008). *Ley del Impuesto de Solidaridad*.

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

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, (2007). *Acuerdo del Directorio Número 07-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de la Administración Tributaria*.

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, (2010). *Acuerdo del Directorio Número 08-2010, Disposiciones Administrativas sobre las Funciones y Responsabilidades de los Peritos Contadores inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria*.

Electrónicas

¿Qué es la Superintendencia de Administración Tributaria? Recuperado de:

<https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>

Definiciones varias. Recuperado de:

<https://dle.rae.es/?id=acTMDJZ>

Estructura Tributaria. Recuperado de:

<http://icefi.org/observatorio-estadistico-fiscal/cifras-fiscales/estructura-tributaria>

Historia de la Tributación en Guatemala Recuperado de:

https://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf

Historia del Ministerio de Finanzas Publicas. Recuperado de:

http://www.minfin.gob.gt/images/archivos/prensa/cultura_fiscal/historia_y_resumen.pdf

Sistema de Consulta de Jurisprudencia Constitucional. Recuperado de:

<http://sistemas.cc.gob.gt/portal/>

Sistema Tributario Guatemalteco. Recuperado de:

http://mejoremosguate.org/cms/content/files/diagnosticos/instituciones_y_transparencia/Sistema_tributario_Guatemalteco_05-31-2011.pdf

Tributación en América Latina. Recuperado de:

https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/8/34448/igonzalez_Tributacion_en_America_Latina_Pol_Macro.pdf