

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA



GUATEMALA, JULIO DE 2,011.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

**POTENCIAL EVASIÓN FISCAL EN LA
PLANILLA DE CREDITO POR IVA**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el Normativo de Tesis de la Escuela de Estudios de Postgrado, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, en el punto SÉPTIMO inciso 7.2 del Acta 5-2005 de la sesión celebrada el veintidós de febrero de 2005, actualizado y aprobado por la Junta Directiva en el numeral 6.1 punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio 2009.

Asesor:

Julio Hernán Oliva Juárez

Postulante

Carlos Enrique Miranda Matías

GUATEMALA, JULIO DE 2,011.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º.	Lic. MSc. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2º.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º.	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal 5º.	P.C. José Antonio Vielman

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN GENERAL DE TESIS
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente	MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Secretaria	MSc. Carmen de la Cruz Quiñónez Hernández
Vocal 1º	MSc. Pedro Vinicio Ortiz



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

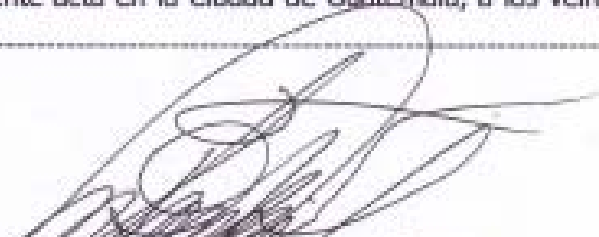
ACTA No. 05-2011

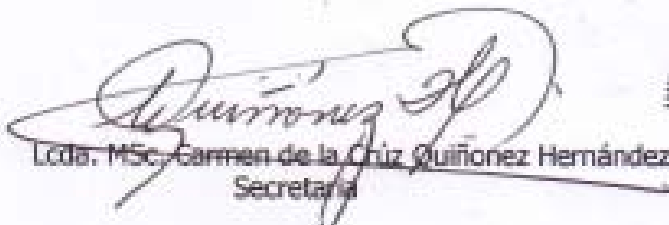
En el salón número 5 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 28 de marzo de 2011, a las 18:30 horas para practicar el EXAMEN GENERAL DE TESIS del (de la) Licenciado (a) Carlos Enrique Miranda Matías, carné No. 100015553, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, como requisito para optar al grado de Maestro (a) en Ciencias de la Escuela de Estudios de Postgrado. El examen se realizó de acuerdo con el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el Numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.

Se evaluaron de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico del informe final de la tesis elaborada por el (la) postulante, denominada "**POTENCIAL EVASIÓN FISCAL EN LA PLANILLA DE CREDITO POR IVA**".

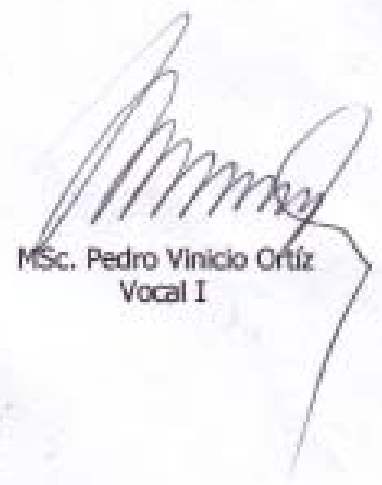
El examen fue APROBADO por UNANIMIDAD de votos, CON ENMIENDAS por el Jurado Examinador. Previa a la aprobación final de la tesis, el (la) postulante deberá incorporar las recomendaciones emitidas por el Jurado Examinador, las cuales se le entregan por escrito y las presentará en el plazo máximo de 30 días a partir de la presente fecha.

En fé de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintiocho días del mes de marzo del año dos mil once.


MSc. José Antonio Bréquez Ruano
Presidente


Lda. MSc. Carmen de la Cruz Quiñonez Hernández
Secretaria




MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Vocal I


Lic. Carlos Enrique Miranda Matías
Postulante



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS


Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
GUATEMALA, DIÉCISIETE DE MAYO DE DOS MIL ONCE.


Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.1, subinciso 4.1.2 del Acta 12-2011 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 5 de mayo de 2011, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 05-2011 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 28 de marzo de 2011 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria, denominado: "POTENCIAL EVASIÓN FISCAL EN LA PLANILLA DE CREDITO POR IVA", que para su graduación profesional presentó el Licenciado CARLOS ENRIQUE MIRANDA MATÍAS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Smp.


Ingrid
CHAVIZADO

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS** Por concederme esta bendición y guiar mis pasos.
- A MARIA** Por su protección.
- A MIS PADRES** Isidro I. Miranda Bautista
Flora Catalina Matías de Miranda.
Como muestra a sus esfuerzos, apoyo y consejos recibidos en el transcurso de mi vida.
- A MIS HERMANOS** Isidro Rocael (Q.E.P.D.),
Lic. William Cruz y Edgar Otoniel.
Por su apoyo y compartir momentos especiales en mi vida
- A MIS CUÑADAS** Con mucho cariño especialmente a Lourdes Alicia Azmitia (Q.E.P.D.)
- A MIS SOBRINOS** Con mucho afecto
- A MIS TIOS** Víctor Matías y Juana Trujillo
Por el apoyo incondicional para alcanzar este triunfo.
- A MIS PRIMOS** Con mucho cariño
- A MI ASESOR** Lic. Julio Hernán Oliva Juárez
por su sabia enseñanza y compartir conmigo sus experiencias profesionales
- A** Todas las personas que con su amor, Amistad, Cariño, Trabajo, Enseñanzas, Consejos y Ejemplos me han motivado a alcanzar este triunfo.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA** Especialmente a la Facultad de Ciencias Económicas

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1. Antecedentes	2
2. Justificación de la Investigación	4
3. Objetivos	5
3.1 General	5
3.2 Específicos	5

CAPÍTULO II

MARCO TEORICO

1. Elementos de la Relación Jurídica Tributaria	6
1.1 Hecho Generador	6
1.2 Obligaciones Tributarias	6
1.3 Sujeto Activo de la obligación tributaria	6
1.4 Sujeto Pasivo	6
1.5 Incentivos Fiscales	6
1.5.1 Gastos Tributarios	6
1.5.2 Exenciones	7
1.5.3 Clases de Exenciones	7
1.5.4 Exoneraciones	8
1.5.5 Diferencia entre exenciones y exoneraciones	9
1.5.6 Deducciones	9
1.5.7 Planilla de Crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta	9
2. Superintendencia de Administración Tributaria	12
2.1 Antecedentes Históricos	12
2.2 Naturaleza Jurídica	13
2.3 Objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria	13
2.4 Funciones Básicas de la Administración Tributaria	13
2.5 Funciones Principales	15
2.6 Marco Jurídico que Regula a la Superintendencia de Administración Tributaria	18
2.7 Estructura Tributaria de Guatemala	19
3. Evasión Fiscal	20
3.1 Definiciones de Evasión Fiscal	20
3.2 Evasión Fiscal en Guatemala	23
3.3 Escudos Fiscales	24
3.4 Objetivos de la Evasión Tributaria	25
3.5 Clases de Evasión	26
3.6 Causas de la Evasión Fiscal	27
3.7 Formas de Evasión Fiscal	28
3.8 Características de la Evasión Fiscal	29
3.9 Indicadores que Permitan detectar la Evasión Fiscal	30

3.10	Métodos para Medir la Evasión Fiscal	30
3.11	Costo Beneficio de la Evasión Fiscal	33
3.12	Efectos de la Evasión Fiscal	35
3.13	Medidas para Controlar la Evasión Fiscal	36
3.14	Herramientas para Combatir la Evasión Fiscal	38
3.15	Importancia de un Sistema Integrado de Contribuyentes	39
4.	Elusión Fiscal	40
4.1	Definición	40
4.2	Diferencia con la Evasión Tributaria	40
4.3	Mecanismos de la Elusión Tributaria	41
4.4	Fiscalización de la Elusión Tributaria	41
5	Personas en Relación de Dependencia	41
5.1	Definición	41
5.2	Renta Neta	42
5.3	Deducciones	43
5.4	Renta Imponible	43

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1	Hipótesis	45
3.2	Diseño Utilizado	45
3.3	Unidad de Análisis	45
3.4	Universo de la Muestra	45
3.5	Instrumentos de Medición Aplicados	46
3.6	Resumen de Procedimientos Usados	46

CAPÍTULO IV

Análisis de los Resultados Obtenidos	47
CONCLUSIONES	63
RECOMENDACIONES	64
BIBLIOGRAFÍA	65
ANEXOS	68

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica No.	Nombre	Página
1.	Presentación de Declaración Jurada ante el Patrono	47
2.	Conocimiento de Base Legal Para Deducción de Planilla por IVA	48
3.	Aprovechamiento de las Deducciones del ISR en la Declaración ante el Patrono	49
4.	Facturas en la Adquisición de Bienes y Servicios	50
5.	Presentación de Planilla de Crédito por IVA a la SAT	51
6.	Evasión en Planilla por IVA Presentadas a la SAT	52
7.	Determinación de Aplicación de Facturas de Combustible	53
8.	Conocimiento de la existencia de Unidad Especial de Fiscalización de Planillas por IVA	54
9.	Conocimiento de Ajustes Realizados por SAT a contribuyentes a la Planilla por IVA	55
10.	Empleados en Relación de Dependencia Fiscalizados por SAT	56
11.	Documentos de Soporte de la Planilla Requeridos por SAT	57
12.	Tiempo de Resguardo de la Documentación de Soporte de la Planilla por IVA	58
13.	Sanción Monetaria por SAT al Presentar Planilla sin Documento de Soporte	59

RESUMEN

La ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala otorga beneficios a los contribuyentes que se desempeñan en relación de dependencia, el artículo 37 "A" del decreto 26-92, da derecho de acreditar a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado pagado de bienes y servicios durante el periodo de liquidación definitiva anual.

El Impuesto Sobre la Renta es un gravamen directo que deben de pagar todas las personas individuales o jurídicas que obtengan ingresos dentro del territorio nacional y en consecuencia los empleados en relación de dependencia.

En el artículo 37, 37"A" y 37"B" del Decreto 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas establece que constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones y otras remuneraciones similares.

Toda persona que se desempeñe en relación de dependencia debe presentar ante su patrono al inicio de su relación laboral o al inicio de cada año y cuando por cualquier circunstancia se modifique, el empleado deberá informar de dichos cambios mediante la presentación de una nueva declaración al patrono, dentro del plazo de 20 días hábiles inmediatos siguientes a la fecha que se produzca el cambio, siempre y cuando sus ingresos sean mayores a los Q. 36,000.00 anuales. El patrono actúa como agente de retención y debe de elaborar los cálculos y si procede descontará el impuesto mensual y emitirá constancia de retención, al final de cada período fiscal el empleado debe realizar su planilla de crédito por IVA y debe presentarlo a la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los primeros diez (10) hábiles del mes de enero de cada año, en dicha planilla debe detallar las facturas por la adquisición de bienes y servicios para el uso personal y de su familia, las facturas originales se deben conservar por un periodo de 4 años, por cualquier requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Posteriormente el empleado debe de efectuar la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta ante el patrono para determinar si existe impuesto a pagar o la devolución del exceso retenido durante el período fiscal.

Con el presente trabajo de investigación se pretende conocer si existe evasión fiscal en las planillas de crédito por Impuesto al Valor Agregado que presentan las personas que prestan sus

servicios personales en relación de dependencia para acreditar el pago del Impuesto Sobre la Renta que por ley le corresponde.

La evasión fiscal lo que hace es reducir los ingresos del Estado y en consecuencia incumple con sus fines de brindar salud, educación, seguridad e infraestructura a la población en general.

La Superintendencia de Administración Tributaria debe de concientizar a los contribuyentes para que los pagos de impuestos sean voluntariamente, en forma correcta y sin necesidad de aplicar el procedimiento coercitivo.

Para llevar a cabo el trabajo de investigación se utilizó el método deductivo partiendo de la hipótesis que será comprobada a través del método científico, el cual tiene su origen en conocer el control de la evasión fiscal y ampliar la recaudación tributaria.

El presente trabajo de investigación es de tipo descriptivo, incluye la recopilación de la información de textos en bibliotecas virtuales, internet, centros de documentación y otras fuentes que se consideraron necesarias para su desarrollo.

El trabajo se desarrolló a través de cuestionarios a contribuyentes que se desempeñan en relación de dependencia y personas que tienen conocimientos sobre el tema de la evasión fiscal que se da por medio del crédito del Impuesto al Valor Agregado al Impuesto Sobre la Renta.

Con la información recopilada se procedió a realizar un análisis determinando que la evasión fiscal por medio del crédito por el Impuesto al Valor Agregado al Impuesto Sobre la Renta, es muy frecuente porque la fiscalización a los contribuyentes es muy limitada, la Superintendencia de Administración Tributaria no cuenta con programas de concientización al contribuyente para que el pago sea en forma voluntaria y correcta, solamente se focaliza en el cumplimiento de las obligaciones formales y por ende es bajo el riesgo de detección.

De los resultados obtenidos se determinó que 57% de las personas que respondieron el cuestionario desconocen las sanciones que la Superintendencia de Administración Tributaria impone a personas que presentan planilla de crédito por IVA, con documentación falsa, sin documentación de soporte o por determinación incorrecta del crédito fiscal.

INTRODUCCIÓN

El objetivo general de la investigación es, determinar el potencial de evasión tributaria en la presentación de la planilla de crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta, por parte de los empleados que se desempeñan en relación de dependencia.

La ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 37 "A", da el beneficio a todas las personas que presten servicios en relación de dependencia, acreditar el Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios para uso personal y de su familia al Impuesto Sobre la Renta, el cual se comprobaba mediante una planilla que contenga el detalle de las facturas, que están sujetos a verificación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, dicha planilla debe presentarse en los primeros diez días hábiles del mes de enero de cada año.

La no presentación en la fecha indicada por la ley, o la carencia de la documentación de soporte de la planilla, hacen improcedente el acreditamiento al impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios al Impuesto Sobre la Renta.

La Superintendencia de Administración Tributaria es el ente de recaudación de los tributos por parte del Estado como lo establece el Decreto 1-92 del Congreso de la República y la eficiencia de la misma, determina en gran medida que esta pueda desarrollar sus políticas y realizar sus planes para lograr sus objetivos. Esta recaudación permite buscar también la seguridad de los ciudadanos, ya que por medio de estos recursos se trata de evolucionar en cuanto al cumplimiento de los demás fines del Estado. Entre ellos la satisfacción de las necesidades mínimas de la población.

El presente trabajo de investigación pretende evaluar lo referente al tema sobre la evasión fiscal en Guatemala, en la aplicación del crédito del Impuesto al Valor Agregado al Impuesto Sobre la Renta, permitirá principalmente conocer la función básica de aplicación de la ley que regula todos los beneficios fiscales que tienen derecho todos los contribuyentes que prestan servicios personales en relación de dependencia y sus ingresos sean generados en el territorio guatemalteco.

La Superintendencia de Administración Tributaria debe de implementar controles adecuados para dar seguimiento a la disminución de la evasión tributaria en el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, a través de la presentación de la planilla.

Este trabajo reviste importancia especialmente para determinar la eficiencia o deficiencia con que cuenta la Administración Tributaria en la fiscalización de la planilla que contenga el crédito por Impuesto al Valor Agregado acreditado al Impuesto Sobre la Renta y determinar la evasión fiscal.

El trabajo consta de cuatro capítulos, en el capítulo I se presenta la problemática que dio origen a la investigación, contiene aspectos relacionados con los antecedentes del problema a investigar, la justificación de la investigación, el objetivo general vinculado con la evasión fiscal en el acreditamiento de la planilla por IVA al Impuesto Sobre la Renta.

El capítulo II presenta el Marco Teórico de la investigación, que sirve de fundamento conceptual para la comprensión del tema. Se explica todos los conceptos y definiciones relacionados con la administración tributaria, la evasión y elusión fiscal y empleados en relación de dependencia.

El capítulo III contiene todo lo relacionado al Marco Metodológico, en el cual se hace referencia a la hipótesis y el diseño que se planteó para la realización de la investigación, así mismo se presenta la unidad de análisis, el universo y la muestra utilizada para la realización del trabajo de campo, los instrumentos de medición que se utilizaron para la recopilación de información, para el presente estudio lo constituyó un cuestionario impreso con dieciséis preguntas y por último, un resumen de los procedimientos utilizados.

En el capítulo IV se analiza e interpreta los resultados obtenidos de la investigación, con la información recabada, se procedió a ordenarla y tabularla debidamente, la cual es presentada en forma gráfica y escrita para su mejor comprensión.

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas del estudio realizado, en donde se expresa que se pudo confirmar la hipótesis planteada al inicio del presente trabajo de investigación.

Para llevar a cabo la investigación se utilizó el método deductivo partiendo de la hipótesis que será comprobada a través del método científico, el cual tiene su origen en conocer el control de recaudación, programas de capacitación y formación que la Superintendencia de Administración Tributaria imparte a todos los guatemaltecos especialmente a los lugares más apartados del país.

Para la obtención de la información se utilizan técnicas de investigación de campo como la observación, entrevista, cuestionarios, etc.

Se espera que este trabajo de investigación sea de utilidad para los lectores con especial atención para quienes se desempeñen en relación de dependencia, para que realicen lo que les corresponde legalmente, cumpliendo sus obligaciones y exigiendo sus derechos.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Superintendencia de Administración Tributaria, es el ente encargado de la recaudación de los tributos, tiene competencia en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, en base a las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica¹. Su principal objetivo es ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado².

Guatemala tiene una cultura de evasión tributaria por el desconocimiento de los fines de los tributos por parte de los contribuyentes y el Estado al no tener transparencia en los gastos e inversión, por lo que los contribuyentes buscan mecanismos para evadir el pago total o pagar parcialmente la obligación tributaria en contradicción de las normas que la regulan.

En consecuencia las personas que se desempeñan en relación de dependencia existe actos de evasión tributaria, en el crédito de Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios para uso personal y de su familia.

Este crédito se comprobaba mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, presentada a la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los primeros diez (10) hábiles del mes de enero de cada año y acreditado al Impuesto Sobre la Renta, al efectuar la liquidación definitiva anual ante el patrono.

La definición del problema consiste en encontrar las causas que genera la evasión tributaria en el crédito de planilla de IVA al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala y las medidas adoptadas por la Superintendencia de Administración Tributaria para evitarlo y ampliar la recaudación.

¹ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98. Ley Orgánica de la SAT. Año 1998. Página 2.

² *Ibíd.* Página 2.

1 Antecedentes

El Impuesto al Valor Agregado es un gravamen indirecto al consumo, que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito de impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o del servicio.

El Impuesto al Valor Agregado en Guatemala, es regulado por el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado del Congreso de la República, publicado en el Diario Oficial de Centro América el 08 de mayo de 1992, con vigencia a partir del 01 de julio del mismo año.

El artículo 15 de la Ley El Impuesto al Valor Agregado, establece el crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas en el período impositivo realizado, en consecuencia es la cantidad que tiene derecho de aprovechar el contribuyente que preste servicios en relación de dependencia en la planilla de crédito por IVA.

El Impuesto Sobre la Renta por su parte es un impuesto directo sobre los ingresos o rentas de las personas, empresas, u otras entidades legales. Normalmente se calcula como un porcentaje variable de los ingresos de la persona física o jurídica sujeta a impuestos.

El decreto 59-87 establecía en su artículo 42, Dedución Personal, cargas familiares y demás deducciones permitidas. Pueden deducir de su renta las siguientes sumas en cada período de imposición lo siguiente:

DEDUCCIONES PERSONALES, CARGAS FAMILIARES Y DEMÁS DEDUCCIONES PERMITIDAS

Contribuyente	5,000.00
Cargas Familiares	1,500.00
Cónyuge	2,500.00
Por Cada Hijo Menor de 21 años o incapacitado	1,800.00
Por las siguientes personas cuyo sostenimiento es legal	
Nietos y bisnietos menores de edad	1,800.00
Ascendientes en línea directas	1,800.00
Hermanos y hermanas menores de edad	1,800.00
Ex-cónyuge divorciado o separado legalmente	1,800.00
Huérfanos guatemaltecos, legalmente declarados	1,800.00
Honorarios por servicios profesionales	3,000.00
Enseñanza de Hijos menores, transporte y otros gastos familiares	3,000.00
Primas de seguros de vida, no dótiles menores de 10 años	

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 en el artículo 37 en el texto original indicaba que las personas individuales que se desempeñen exclusivamente en relación de dependencia, las personas individuales que realicen actividades lucrativas y los profesionales, determinaran su renta neta, deduciendo de la renta bruta, las rentas exentas y solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas grabadas, según los conceptos descritos en el artículo 38 de la Ley.

Con la reforma del Decreto 61-92 se adiciona la literal d) referente a los gastos médicos sujetos a gravámenes.

Las reformas contenidas en el Decreto 36-97 establecen que la modificación a la suma única de deducción sin comprobación de Q. 36,000.00 y la suma de deducción por concepto de planilla por IVA, hasta un máximo del Impuesto al Valor Agregado aplicado en su renta neta de dicho periodo de imposición.

Con las reformas del Decreto 80-2000 en el artículo 5 adiciona el artículo 37"A" donde habla específicamente sobre el derecho del crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, por el Impuesto al valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios durante el período de liquidación definitiva anual.

En la literal a) establece que el crédito por dicho concepto es de 100% durante los períodos de 01 de julio 2000 al 30 de junio de 2001 y de 1 de julio de 2001 al 30 de junio de 2002, y; en la literal b) establece que el crédito por dicho concepto es del 50% por ciento sobre los períodos del 01 de julio de 2002 al 30 de junio de 2003 y en períodos posteriores.

Sin embargo la Corte de Constitucionalidad suspende provisionalmente la literal b) a través del expediente 1086-2003, fallo publicado el 24 de mayo de 2004, las palabras "de acuerdo a la escala descendente de acreditamiento y los períodos de liquidación definitiva anual, siguientes" y la literal a) en las palabras: durante los períodos comprendidos del uno de julio del dos mil al treinta de junio de dos mil uno, y del uno de julio de dos mil uno al treinta de junio de dos mil dos" a través del expediente 1399-2003.

Se declaró inconstitucional por fallo de la Corte de Constitucionalidad en el Expediente 1086-2003, en la frase que indicaba: " de acuerdo a la escala descendente de de acreditamiento y a los períodos de liquidación definitiva anual, siguiente", contenido en el primer párrafo del artículo 37"A", y el inciso b) de este artículo que establecía: del cincuenta por ciento (50%) del Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios, durante el período comprendido del uno

de julio de dos mil dos al treinta de junio de dos mil tres y en los posteriores períodos, dicho fallo fue publicado el veinticuatro de mayo de dos mil cuatro, en el Diario Oficial de Centro América.

Con el Decreto 18-04 del Congreso de la República, en el artículo 10 derogan las literales a) y b) el cual queda de la siguiente manera: Artículo 37"A" Crédito a cuenta del Impuesto. Las personas individuales a que se refiere el artículo 37 de la ley, tendrán derecho a un crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el período de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia, hasta por un monto equivalente a la tarifa del Impuesto al Valor Agregado aplicado en su renta neta obtenida en dicho período.

El Decreto 26-92 ha sufrido varias reformas del año 1992 a diciembre de 2010, como se numeran a continuación:

Artículo 37

Decreto	Fecha de Publicación	Fecha de Vigencia
61-92	25 de noviembre de 1992	1 de enero de 1993
61-94	23 de diciembre de 1994	1 de enero de 1995
36-97	19 de junio de 1997	20 de junio de 1997
117-97	23 de diciembre de 1997	1 de enero de 1998
44-2000	30 de junio de 2000	1 de julio del 2000
80-2000	7 de diciembre del 2000	1 de enero de 2001
33-2001	1 de agosto de 2001	1 de agosto de 2001
18-2004	29 de junio de 2004	1 de julio de 2004

Artículo 37"A"

Decreto	Fecha de Publicación	Fecha de Vigencia
80-2000	7 de diciembre del 2000	1 de enero de 2001
18-2004	29 de junio de 2004	1 de julio de 2004

1 Justificación de la investigación

La presente trabajo de investigación pretende evaluar lo referente a los actos de evasión tributaria por parte de las personas que se desempeñan en relación de dependencia al acreditar el Impuesto al Valor Agregado pago por la adquisición de bienes y servicios para el uso personal y de su familia, el cual debe detallarse en la planilla que se presenta a la Superintendencia de Administración Tributaria en los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año, con el propósito de acreditarlo al Impuesto Sobre la Renta en la liquidación definitiva anual ante el patrono.

La Superintendencia de Administración Tributaria, es el ente responsable de recaudación de los tributos por parte del Estado, esta recaudación permitirá que el Estado prevea de servicios públicos a la población en general, ya que los impuestos de los contribuyentes es un pago anticipado de una contraprestación para la sociedad.

La Superintendencia de Administración Tributaria, debe de implementar controles adecuados para dar seguimiento a la disminución de la evasión tributaria en el acreditado del Impuesto al Valor Agregado mediante la planilla presentada a la Administración Tributaria y acreditado al Impuesto Sobre la Renta y aplicar las sanciones establecidas en el artículo 88 y 89 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Por lo anterior, se considera que este trabajo reviste importancia especialmente para determinar la eficiencia o deficiencia con que cuenta la Administración Tributaria en la fiscalización de la planilla de crédito por IVA acreditado al Impuesto Sobre la Renta y determinar la evasión fiscal contenidas en la presentación de las planillas presentadas por las personas que se desempeñan en relación de dependencia.

En consecuencia los controles adecuados pueden disminuir significativamente la evasión tributaria en Guatemala.

3 Objetivos de la investigación.

Los objetivos que se plantearon en la investigación fueron los siguientes:

3.1 General

Contribuir a que la Superintendencia de Administración Tributaria, mejore los controles para evitar la evasión fiscal en las planillas de crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta, que todo contribuyente que presta sus servicios en relación de dependencia acredita al Impuesto Sobre la Renta.

3.2 Específicos

- Identificar los casos de evasión que se dan dentro del crédito del Impuesto Valor Agregado por medio de la planilla al Impuesto Sobre la Renta.
- Proponer los mecanismos que permitan detectar la evasión fiscal, a través de la planilla de crédito por IVA y proponer la forma de combatirla y aumentar la recaudación tributaria.
- Advertir sobre las contingencias fiscales a que se exponen los contribuyentes al efectuar acciones de evasión tributaria.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

En el presente trabajo de investigación, es importante tomar en cuenta que existen normativas relacionadas y de observancia obligatoria para su aplicación, para las personas que prestan servicios en relación de dependencia puedan aprovechar el crédito de planilla por IVA al Impuesto sobre la Renta.

1. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

1.1 Hecho generador: Es el presupuesto de hecho establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria

1.2 Obligación tributaria: Es el vínculo jurídico que se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, a consecuencia de la realización del hecho generador por medio del cual éste último queda obligado al pago de un tributo.

1.3 Sujeto activo de la obligación tributaria: Es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

1.4 Sujeto pasivo: Es toda persona, individual o jurídica, que a consecuencia de la realización del hecho generador debe cumplir con las obligaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

1.5 Beneficios e Incentivos Fiscales

Termino genérico con que se designan a las concesiones, exenciones, subvenciones y/o subsidios otorgados a personas naturales o jurídicas de un país, a fin de estimular las actividades orientadas a impulsar la producción, así como incrementar las exportaciones y el empleo.

1.5.1 Gastos tributarios

Son las transferencias que el Estado realiza a determinados grupos o sectores pero en lugar de concretarlas por medio del gasto presupuestario, lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente. Dado que existe cierta similitud entre favorecer a un determinado agente económico por medio de un mayor gasto del Estado que por una reducción en los ingresos, es lógico que se trate de estimarlos e incluirlos como un anexo al presupuesto general de ingresos y egresos de la nación. De esa manera, los legisladores pueden tomar decisiones conociendo el impacto financiero que las diferentes alternativas de gasto tienen sobre el resultado fiscal.

Los gastos tributarios se pueden concretar por medio de exenciones, deducciones especiales del ingreso sujeto a impuesto, créditos fiscales que reducen la obligación tributaria, reducciones en las tasas impositivas y diferimientos de impuestos. Así mientras las partidas de gasto público resultan en un pago del Estado a los favorecidos por las mismas, los gastos tributarios implican una reducción en los impuestos a ingresar al fisco o en una postergación de los mismos que resulta en un pago menor medido en valor actual. Una diferencia importante con los gastos presupuestarios es que, una vez introducidos, no requieren una validación anual por parte del Congreso de la Republica, ya que se trata de beneficios adquiridos que los sistemas legales de los países tienden a proteger.

1.5.2 Exención

Es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resultado afectado por el tributo en forma abstracta, se dispensa de pagarlo por disposición especial. Se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extra fiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o resuelve dispensar del pago de un tributo debido.³

1.5.3 Clases de Exenciones

Exención objetiva

Son aquellas que están directamente relacionadas con los bienes que constituyen la materia imponible (objeto imponible).⁴ Se otorga en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera gravamen, por ejemplo están exentos del pago del ISR.

- La indemnización,
- Generación de energía.

Exención subjetiva

Son las que se otorgan en función de la persona, o en otros términos en atención a las cualidades o atributos de las personas individuales o jurídicas, es decir en consideración a la persona del destinatario legal del tributo.⁵ Por ejemplo en el IVA.

- Centros educativos públicos y privados.
- Universidades autorizadas

³ Erías Rey, Antonia "Política Monetaria y Política Fiscal" Editorial Pirámide, Madrid, 1998

⁴ www.iberfinanzas.com/index.php/E/exencion-tributaria.html

⁵ Ibid.

Exención permanente

Son las que duran o subsiste hasta en tanto la ley que la concede no sea reformada o derogada.⁶

Exención temporal

Se establece para gozarse por un lapso determinado o por períodos fijos o sea que duran el tiempo que la ley dispone.⁷

Exención absoluta

Son las que eximen al contribuyente de su obligación principal Dar o Pagar y también de las obligaciones secundarias o accesorias (hacer, no hacer y tolerar).⁸ Por ejemplo los Jubilados.⁹

Exención parcial

Son las que solo eximen al contribuyente de su obligación principal o sea que no deben de pagar el impuesto, pero no se le exime de las obligaciones secundarias o accesorias.¹⁰ Artículo 54 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas del Congreso de la República.

Por ejemplo, las asociaciones están exentos del pago de ISR, y presentas declaración jurada anual de carácter informativo.

Exención constitucional

Son las que se encuentran incorporadas o reguladas en la Constitución Política de cada Estado o país.¹¹ Ejemplo las otorgadas a centro Educativos artículo.73, Universidades artículo 88, a la Confederación Deportiva autónoma artículo. 92.

Exención ley ordinaria

Son las que se establecen en la propia Ley que crea el Tributo.¹² Así tenemos las contenidas en el artículos 6 del ISR, 7,8 IVA, 10, 11 y 12 Timbres..

1.5.4 Exoneración

En el Diccionario Tributario de Jorge M Puchet y Max F. Se define a la Exoneración diciendo que: “Es la dispensa de la obligación tributaria contenida en una ley diferente a la que creó el tributo” Ejemplo las maquilas.¹³

⁶ www.iberfinanzas.com/index.php/E/exencion-tributaria.html

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

¹¹ www.mitecnologico.com/Main/ExencionEnPagoDeContribuciones

¹² www.xuletas.es/ficha/dasdas

¹³ www.monografias.com/trabajos15/extincion-tributaria/extincion-tributaria.shtml

En nuestra legislación, la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 183 literal r), identifica como una de las funciones del Presidente de la República de Guatemala, la de Exonerar de multas y Recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.

1.5.5 Diferencias entre exención y exoneración

Exención

- La Decreta el Organismo Legislativo. Artículo.171. Constitución Política de la República de Guatemala.
- La obligación tributaria no nace a la vida jurídica.

Exoneración

- La Decreta el Organismo Ejecutivo. Artículo 183. Constitución Política de la República de Guatemala.
- La obligación tributaria nace a la vida jurídica y tiene que cumplirse su pago.

Exención cuando es otorgado por el Organismo Legislativo en la misma ley en donde se crea el Impuesto y de exoneración cuando se refiere a la dispensa de multas recargos y que será otorgada por el Presidente o cuando es considerada desde otra ley.

1.5.6 Deducciones

Son los montos que se deducen o disminuyen del impuesto bruto para obtener el impuesto neto a pagar. Son otorgados mediante ley y tienen un valor determinado, muchas veces son porcentajes de valores y no montos fijos, concordante con el principio de uniformidad.

1.5.7 Planilla de Crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta.

Es un formato diseñado por la administración tributaria bajo el N. SAT-1111, por medio del cual todos los trabajadores en relación de dependencia tienen derecho a un crédito fiscal a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado en sus compras documentadas con factura durante el año.

La Planilla del Crédito por el Impuesto al Valor Agregado que se debe presentar a la administración tributaria, como lo establece el artículo 12 del reglamento, en forma impresa y electrónica, debe de contener los datos siguientes:

1. Identificación del contribuyente:
 - a) Nombres y apellidos completos.
 - b) Número de Identificación Tributaria (NIT). Y,
 - c) Período de liquidación definitiva anual.

2. Identificación del patrono:
 - a) Nombres y apellidos completos, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica. Y,
 - b) Número de Identificación Tributaria (NIT).

3. Nombres y apellidos completos o nombre comercial si el emisor es persona individual; razón o denominación social o nombre comercial, si se trata de persona jurídica.

4. Número de Identificación Tributaria (NIT), del emisor (vendedor).

5. Fecha de emisión y número correlativo de la factura.

6. Descripción general de los bienes y servicios adquiridos.

7. Valor total de las compras por facturas, las que ya incluyen al Impuesto al Valor Agregado (IVA).

8. Total de las compras gravadas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) efectuadas durante el período de liquidación definitiva anual del contribuyente.

9. Total del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado por el contribuyente durante el período de liquidación definitiva anual.

El Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, es el que regula actualmente el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, cuyo objeto es establecer un impuesto sobre la renta que obtengan todas las personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no

en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, como lo establece el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, también se consideran renta de fuente guatemalteca lo establecido en el artículo 4 y 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -ISR- relacionado con los ingresos que obtengan las personas que presten servicios personales y se enumeran a continuación:

- a) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos, dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que el sector público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero.
- b) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Guatemala, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.
- c) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.

Específicamente en el artículo 37, establece que constituyen renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos exclusivamente por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones, bonificaciones, incluida la creada por el Decreto Número 37-2001 del Congreso de la República y otros ingresos similares.

La renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala será equivalente a su renta neta menos las deducciones siguientes:

- a) La suma única de treinta y seis mil quetzales (Q. 36,000.00) en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna.
- b) Las cuotas por pago de contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar, por Jubilaciones, pensiones y montepío; de acuerdo con los

planes que apruebe el Estado; las primas o cuotas establecidas en planes de previsión social, pensiones y jubilaciones para trabajadores de la iniciativa privada que apruebe la Superintendencia de Bancos a las compañías de seguro o que apruebe el Organismo Ejecutivo para las empresas del sector privado; las primas de seguro de vida no dotales, de accidente personales y gastos médicos contratadas por las empresas autorizadas para operar en el país. Los reintegros que las compañías de seguro efectúen a sus asegurados constituyen renta afecta en el período impositivo que se produzca.

- c) El monto de pensiones alimenticias fijadas por los tribunales de familia en sentencia judicial definitiva y mientras sus efectos se mantengan.

2 La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

2.1 Antecedentes Históricos

Con la firma de los acuerdos de paz a finales de 1996, el Estado de Guatemala adquirió el compromiso de asegurar eficacia y transparencia en la recaudación y la administración tributaria, fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión estatal y eliminar la evasión y defraudación fiscal.

Con el propósito de modernizar la administración tributaria, el Gobierno de Guatemala, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, inicia a principios de 1997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país, dentro de las que se incluye la creación de la SAT.

Como resultado de estos esfuerzos, surge el proyecto de creación de la SAT, el cual se inició en septiembre de 1997 con la integración del equipo de trabajo responsable de administrarlo. Dicho proyecto se organizó en una unidad ejecutora, a cargo del Director de Proyecto y los coordinadores de los componentes de recaudación, fiscalización, aduanas, informática, recursos humanos, planificación y seguimiento, administrativo – financiero, organización y reglamentación.

El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma, descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.¹⁴

¹⁴ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98. Ley Orgánica de la SAT. Año 1998. Página 1.

Sus objetivos específicos, consistieron en diseñar y desarrollar el sistema tributario, los procesos sustantivos de apoyo, tanto normativos como operativos y la organización responsable de administrarlo.

2.2 Naturaleza Jurídica

Con la aprobación del Decreto 1-98 del Congreso de la República, con vigencia a partir del 21 de febrero de 1998, se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, que goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Esta entidad descentralizada actúa por delegación del Estado de Guatemala.

Tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el Estado de Guatemala, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

Por medio de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Congreso de la República, le transfirió a esta entidad la jurisdicción y competencia que antes era ejercida por el Ministerio de Finanzas Públicas, en cuanto a la administración del régimen tributario, y demás funciones estipuladas en dicha ley.

2.3 Objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria:

- Lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- Obtener la percepción de impuestos omitidos, aplicaciones de sanciones y control de cobro de los mismos, percepción de intereses y recargos, restablecer el principio de equidad entre los contribuyentes.
- Fiscalizar al máximo a los contribuyentes de acuerdo a los recursos disponibles, lograr mayor impacto sobre los contribuyentes para lograr objetivos.
- Los objetivos inmediatos de fiscalización, determinar y cobrar el impuesto omitido.
- Aplicar las sanciones y ampliar la base tributaria.
- Los objetivos a corto plazo, minimizar la evasión, y maximizar el cumplimiento voluntario.

2.4 Funciones Básicas de la Administración Tributaria:

A la Administración Tributaria le corresponde velar para que la función tributaria en las empresas esté debidamente gestionada, planificada y administrada, de tal forma que se contribuya justa y equitativamente con el desarrollo económico y social del país, permitiendo que el Estado reciba en forma oportuna los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

Para la Administración Tributaria, su principal tarea es la de establecer con claridad dónde están asentadas las brechas en el incumplimiento tributario, para luego fijar una estrategia de cómo enfrentar el problema que las provoca, fijándose como objetivo prioritario minimizarlas.

En este tema, necesariamente la Administración Tributaria debe considerar muchos aspectos que son relevantes para alcanzar sus objetivos. El control del incumplimiento de obligaciones tributarias que afectan a los contribuyentes, requiere de una gran tarea, la que debe realizarse considerando las siguientes labores:

Labor de orientación:

Por las constantes reformas que sufren las diferentes leyes tributarias, debe existir orientación a los contribuyentes; es por ello que la administración tributaria ha inaugurado el Centro de Estudios Tributarios CENSAT, lugar donde se realizan diversos seminarios con respecto a las diferentes reformas a las leyes fiscales o simplemente con respecto a puntos específicos en las mismas.

Tarea publicitaria:

Debe existir constantemente por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria actividad publicitaria para recordar a los contribuyentes sus obligaciones, con el propósito de que no incurran en infracciones.

Trabajo preventivo:

La labor preventiva permite controlar y evitar que la evasión se materialice y se basa particularmente, en tarea de presencia fiscal para verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias.

De la tarea de presencia fiscal se verificará el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, tanto las formales, como las sustanciales, en virtud de lo cual se puede definir lo siguiente:

Obligaciones tributarias formales:

- Inscribirse como contribuyentes.
- Emitir facturas por ventas o servicios.
- Documentar las compras y gastos.
- Llevar registros contables.
- Realizar declaraciones juradas.
- Realizar funciones de agente retenedor de impuestos.

Obligaciones tributarias sustanciales:

- Determinación y pago oportuno del tributo.
- Crédito y rebajas.

- Tarifa o tasa.
- Base imponible.

2.5 Funciones Principales

Las principales funciones de la SAT, se sintetizan en:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior y que debe percibir el Estado, con excepción de los que competen a las municipalidades.
- Administrar el sistema aduanero de la República, de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control, de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculados con el régimen aduanero.
- Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación.
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- Asesorar al Estado en materias de Política Fiscal y legislación tributaria y proponer por conducto del organismo ejecutivo, las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines y todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Jurisdicción administrativa tributaria.

Es la potestad de la SAT, para decidir sobre las solicitudes o reclamaciones, originadas por sus propios actos administrativos tributarios. Esta jurisdicción es de naturaleza administrativa, la cuál es distinta naturaleza a la jurisdicción que tienen los jueces del poder judicial.

La jurisdicción administrativa tributaria, es la atribución que el Estado le ha asignado a dicha entidad para el conocimiento de los asuntos y pretensiones fundadas en preceptos de la legislación tributaria y derecho administrativo.

Es preciso determinar que esta jurisdicción deviene en su aplicación para relaciones jurídicas administrativas, originadas por el poder estatal de recaudar impuestos.

Es preciso diferenciar la jurisdicción administrativa con la jurisdicción judicial; puesto que la Superintendencia de Administración Tributaria, no tiene la facultad de juzgar a un administrado, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto corresponde al Organismo Judicial.

Cuando la Superintendencia de la Administración Tributaria ejerce el poder tributario frente a los contribuyentes, debe hacerlo mediante los procedimientos establecidos en el Código Tributario, así como en las demás leyes fiscales; y respetando los principios legales que la Constitución ha consagrado, tales como el Principio de Legalidad regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, y el Principio de Capacidad de pago, consagrado en el artículo 243, de la citada Carta Magna.

Todo acto administrativo y resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria, no puede producir cosa juzgada, es por ello, que todo contribuyente tiene derecho de acudir ante un tribunal independiente, que pertenece al poder judicial, para hacer valer su derecho de legítima defensa.

En efecto el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, mediante sus Salas Segunda, Tercera y Cuarta, tiene la jurisdicción y competencia, para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado.

Competencia administrativa.

La SAT tiene competencia en todo el territorio nacional, para administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos internos y tributos que gravan el comercio exterior; con excepción al Impuesto Único Sobre Inmuebles, que recaudan las municipalidades.

La competencia administrativa que ha sido otorgada a la SAT, solo pudo ser otorgada por ley emitida por el Congreso de la República. La misma no puede ser apuntada por designación de otro órgano administrativo; ya que una de las características de la competencia, es que no puede ser cedida, ni es improrrogable; y además la misma es irrenunciable.

Competencia Territorial.

La Ley Orgánica de la Superintendencia, señala que dicha entidad tiene competencia en todo el territorio nacional para ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos

que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado de Guatemala, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.¹⁵ En cuanto a la división territorial de la competencia tributaria, la SAT tiene cuatro coordinaciones regionales, dentro de las cuáles ha dividido la competencia territorial de la actividad tributaria, las cuáles son¹⁶:

Coordinación Sede Departamentos

Central: Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y el Progreso

Sur: Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa

Occidente: Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá y Totonicapán

Nororiente: Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapáz, Alta Verapáz y El Petén.

Competencia por razón de materia.

Por razón de materia, la Superintendencia de Administración Tributaria, no tiene competencia para la recaudación del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en los casos en que las municipalidades han adquirido la administración de dicho impuesto. Asimismo, la citada entidad descentralizada no fiscaliza el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, el cuál es administrado por el propio Ministerio de Finanzas Públicas.

A continuación se citan los tributos que son administrados por la SAT, los cuáles marcan la competencia por razón de materia de la citada entidad:

- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto Sobre la Renta.
- Impuesto de Solidaridad.
- Impuesto Sobre Productos Financieros.
- Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.
- Impuesto Específico Sobre La Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada.
- Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas.
- Impuesto al Tabaco y sus Productos

¹⁵ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98. Ley Orgánica de la SAT. Año 1998. Página 1.

¹⁶ Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo 2-98 de la SAT. Página 33.

- Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo
- Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos
- Impuesto Específico a la Distribución de Cemento
- Derechos Arancelarios

2.6 Marco Jurídico que Regula a la Superintendencia de Administración Tributaria:

La Superintendencia de Administración Tributaria fue creada por el Decreto 1-98 del Congreso de la República, como una entidad estatal descentralizada con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, con el objeto de ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas que establece el artículo 3 de esta ley.

Dentro del capítulo 1, sección única, Principios Básicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, el artículo 3 inciso a) señala que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene como funciones específicas: ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

El inciso d) indica, organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

En el inciso e) menciona, mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses, y si corresponde, sus recargos y multas.

El inciso f) manifiesta, sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias.

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

El inciso i) menciona realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos.

2.7 Estructura Tributaria de Guatemala

El Estado, rector de la política pública, tiene como función garantizar el bien común a sus ciudadanos proveyéndolos de bienes públicos como salud, educación, seguridad, infraestructura vial, agua y saneamiento, y electrificación, entre otros necesarios para el desarrollo, el crecimiento económico y la gobernabilidad.

Pero para hacer posible esa tarea el Estado requiere de recursos propios y externos para financiar los programas, planes y proyectos en la línea de la inversión y el gasto público. Una de sus principales fuentes de ingresos son los impuestos. Se trata de los pagos o prestaciones que los ciudadanos mismos pagan de acuerdo a leyes específicas.

La recaudación fiscal en Guatemala sigue siendo la principal fuente de financiamiento del Presupuesto General de la Nación. Según el Quinto Informe de la Política Fiscal del Ministerio de Finanzas, de un techo de gasto fijado en Q 50,000 millones para el año 2010, se estima que Q33,500 millones, es un 67%, provendrían de impuestos.

Impuestos directos e indirectos

Los impuestos directos gravan los ingresos, y los indirectos afectan el consumo y la estructura fiscal del país. El 70% corresponde a los impuestos indirectos y el 30% a los impuestos directos.

“Esta desigualdad afecta más a los hogares pobres que destinan la mayor parte de sus ingresos al consumo”, dice Alicia Bárcena directora ejecutiva de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal).

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el gravamen indirecto, que equivale al 12% del valor de un producto o servicio y se paga al efectuar la adquisición (viene incluido en el precio). De ese porcentaje, 3.5% se destina para financiar proyectos para la paz y el desarrollo, 1.5% para gastos sociales, y el 7% restante para el presupuesto de la nación.

El principal tributo directo es el Impuesto sobre la Renta (ISR), que lo paga cualquier persona que preste un servicio profesional, los propietarios de negocios, empresas o sociedades y los empleados que ganen más de Q36,000 al año. Un contribuyente normal tiene dos opciones para pagarlo: el 5% sobre utilidad bruta o el 31% de utilidad neta.

Principales impuestos

Según datos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), al 28 de febrero de 2010 los ingresos tributarios del Gobierno central suman Q5,800.9 millones, de los cuales Q1,686.4 millones son directos, y Q4,114.6 millones indirectos.

De estos, el IVA Doméstico asciende a Q1,507.8 millones (25.6%); el IVA sobre Importaciones, a Q1,592.9 millones (27%); el ISR, Q1,024.0 millones (17.4%).

3 EVASION FISCAL

El impuesto es la contribución que se exige a todo habitante de un país, que reúne las características de sujeto pasivo con el objeto de que el Estado pueda sostener sus gastos y así coadyuvar al logro de sus fines. Consecuentemente, debería existir suficiente conciencia entre los contribuyentes para pagar sus impuestos en tiempo y en apego la ley, sin embargo la falta de esa conciencia y de otros factores, han inducido al contribuyente a evadir. Desde el origen de los tributos, el contribuyente siempre se ha resistido al pago de sus obligaciones tributarias, se ha venido incrementando con mayor énfasis en los últimos años, es sabido por toda la población que el dinero que el Estado recauda es mal invertido en gran proporción.

3.1 Definiciones de Evasión:

Es el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Según **Manuel Ossorio**: ésta consiste en cualquier acto o maniobra destinada a incumplir ilícitamente con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias.¹⁷

Según el **Diccionario de la Real Academia Española**: es el subterfugio para evadir una dificultad. Acción y efecto de evadir de un lugar. Evasión: evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad prevista. Fugarse, escaparse.¹⁸

Según **Paulo de Barros Carvalho** en su obra de **Derecho Tributario**, publicada en Argentina en el año 2004, la evasión es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro

¹⁷ Diccionario de Ciencia Jurídicas Políticas y Sociales, Buenos Aires, Editorial Heliasta 2001, pag. 408.

¹⁸ Diccionario de la Real Academia Española, Volumen I, España, 1992.

del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.¹⁹

De lo expuesto anteriormente se puede apreciar que la evasión tributaria se da, no solamente como consecuencia de la conducta evasiva que logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido. Finalmente se puede decir que la evasión es una actividad ilícita que sin constituir defraudación quebranta el derecho del Estado de percibir tributos a su favor para llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones sociales. La evasión se diferencia de la defraudación tributaria en que ésta es un delito establecido en el Código Penal que consiste en sustraerse dolosamente al pago de los impuestos públicos, es decir que una es considerada como delito y la otra como una infracción contra el régimen tributario sujeta solamente a multas de carácter administrativo, por lo cual la diferencia estriba entre la penalización. Según De Barros Carvalho “La evasión fiscal sólo puede producirse por parte de aquéllos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco. No hay evasión fiscal por parte de quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo (por ejemplo el contribuyente de facto), ni en general de aquellos que sólo están obligados a resarcir al sujeto que el fisco instituyó como obligado al pago (por ejemplo, el contribuyente solidario que debe resarcir al responsable solidario que pagó por él).”²⁰

Según **Armando Porras y López** en su obra denominada “**Derecho Fiscal**” la evasión consiste en que el sujeto pasivo del impuesto evade el pago mediante simulación de actos, contratos, omisión en el registro contable de datos, en la expedición de facturas, etc.²¹ En este apartado hay que considerar que la figura de la simulación es totalmente independiente y diferente a la evasión fiscal.

Según **Emilio Margáin Manautou** en su obra titulada “**Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**”, la evasión consiste en que el causante trata de evadir parcial o totalmente el pago de los impuestos mediante engaño o aprovechamiento de errores de la administración pública.²²

Según **La Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal** la evasión fiscal es la acción de evitar, con arte o astucia, el pago de los impuestos total o parcialmente. Se puede dar una “evasión absoluta”, en la cual el que debería ser contribuyente escapa al pago del impuesto, y una “evasión relativa”, en la que el que debería soportar la carga tributaria la evade y ésta recae sobre un tercero que

¹⁹ De Barros Carvalho, Paulo “Derecho Tributario” Editorial Ábaco, Argentina 2,004, Pág. 47

²⁰ Ibid., p. 48.

²¹ Porras y López, Armando, “Derecho Fiscal”, México, Editorial Porrúa, 1977, Pág. 87

²² Margáin Manautou, Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, México, Editorial Universitaria Potosina, 1977 Pág., 105

paga el impuesto del otro más el suyo propio.²³ Es indispensable tener clara la diferencia entre evasión tributaria y fraude tributario, aunque algunas veces la ley tenga por evasión conductas fraudulentas, toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, o mejor dicho antijurídica. Una de las principales diferencias, como se puede inferir del ordenamiento jurídico, es la regulación a que son sujetas dichas figuras en tanto la defraudación tributaria se rige por el Código Penal. La contradicción entre la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita con prescindencia de que el derecho privado no le atribuya consecuencias jurídicas.

EVASIÓN	DEFRAUDACIÓN
1) Contribuyentes que no hacen declaraciones juradas o dejan de declarar.	1. Quien utilice mercancías, objeto o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2) No declaración de impuestos, se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Se encuentran fuera del sistema tributario	2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.
3) Contribuyentes que no declaran correctamente, es una forma de evasión comúnmente utilizada por los contribuyentes.	Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.
a) Disminución de la base imponible. Es la declaración de una base imponible inferior a la real.	3. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.
b) Aumento indebido de las deducciones. Esta forma de evasión es muy utilizada, se realiza incrementando las deducciones indebidamente, exenciones y créditos por impuestos pagados.	4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
c) Traslación de la base imponible. Esta forma de evasión se da mediante el traslado de utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter al menos una parte de su base imponible a una tasa menor.	5. Quien hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
d) Morosidad en el pago de los impuestos. Es cuando el contribuyente no paga los impuestos determinados, el pago establecido por la ley. La morosidad se da por la falta de acción por parte de la administración tributaria sobre contribuyentes morosos.	6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
	7. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.
	8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
	Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

En la mayoría de países, la evasión tributaria aparece tipificada como un verdadero delito fiscal, el contrabando, la defraudación fiscal, que corresponde al acto realizado con intención dolosa y que incluye a la evasión fiscal. Cosa que no sucede en Guatemala ya que la defraudación, la evasión, la elusión y la simulación constituyen figuras diferentes que encuadran en supuestos jurídicos diferentes.

²³ Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal, "Pacto Fiscal se centra en frenar la elusión", Siglo Veintiuno, Guatemala, 11 de abril 2007, Número: 6143, Pág. 3. s/a.

3.2 Evasión fiscal en Guatemala

Durante muchos años el tema de la evasión fiscal dentro de la iniciativa privada ha sido un tabú, y poco se conoce en torno a los mecanismos que emplean las empresas evasoras, así como el proceso de identificación y persecución de las mismas. Sin embargo, como tiende a suceder con situaciones de tan alto impacto, la administración tributaria también tiene dos lados, y en este caso suelen ser el argumento de defensa del sector empresarial, los criterios arbitrarios que emplea el equipo de turno instalada en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para llevar a cabo la persecución de los evasores

La Fiscal Contra Delitos Económicos del Ministerio Público y la Intendente de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, coinciden en que Guatemala posee una cultura de evasión, ambas instituciones coordinan esfuerzos para la persecución penal de quienes evaden al fisco.

La evasión fiscal se da cuando las personas o contribuyentes realizan reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas. Los contrabandistas, quienes tributan pero no lo hacen en su debida forma, aquellos que abusan de figuras tales como la deducción y rentas exentas, así como quienes integran la economía informal, son todos evasores fiscales.

La apropiación indebida de recursos y la resistencia a la acción fiscalizadora también son consideradas por nuestra legislación como delitos fiscales. A partir del año 2005 el Estado inició desde la Fiscalía contra Delitos Económicos del MP, y desde la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la SAT, el trabajo coordinado para perseguir a estos infractores, sin embargo el sistema de justicia del país sigue presentando serias deficiencias en la persecución penal en materia fiscal.

El vicepresidente Dr. Rafael Espada, informó públicamente a los principales evasores, a principios del 2010, cuando el Departamento de Estado de EE.UU. le entregó un informe de la empresa Global Financial Integrity, la cual comparó los registros de ambos países y evidenció una evasión de más de US \$4,200 millones de dólares; ninguno de éstos ha sido investigado.

El Vicepresidente de la república determina 12 casos de alto impacto, se encuentran clasificados de la siguiente manera:

- 7 son por defraudación tributaria,
- 4 por contrabando aduanero, y
- 1 por concusión (apropiación de gravámenes en nombre de la SAT).

Figuran en estos casos empresas que han gozado hasta la fecha de incentivos fiscales, debido a la importancia de sus productos para la economía nacional, tales como pollo, café, cardamomo y combustibles; y que a pesar de ello han montado grandes redes de evasión que al tomar los 12 casos en conjunto, han defraudado al Estado por más de Q.857 Millones, cantidad que al tomar en cuenta las multas acumuladas asciende a Q.1,602 Millones.

En Guatemala, no existe tipificado en la legislación, el concepto de evasión tributaria específicamente, pero el Código Penal establece los siguientes delitos:

- Apropriación y retención indebidas,
- La apropiación irregular,
- La falsedad material e ideológica,
- El alzamiento de bienes,
- La competencia desleal,
- Defraudación tributaria,
- Casos especiales de defraudación tributaria,
- El peculado,
- La malversación,
- La concusión,
- El fraude,
- Las exacciones ilegales,
- El cobro indebido.

En su orden están contemplados en los artículos 272, 273, 321, 322, ,352, 358, 358 A, 358 B, 445, 447, 449, 450, 451, 452 del Código Penal, respectivamente.

3.3 ESCUDOS FISCALES:

Según **Carlos Velasco Garcés** en la primera conferencia derecho Tributario en Guayaquil, Ecuador en 1998 denominada “Los escudos fiscales y su incidencia en las recaudaciones” define los escudos fiscales como: “una estrategia de ingresos que permiten disminuir los ingresos sujetos a impuesto o aumentar los gastos deducibles de impuesto”.²⁴

Según el **Ministerio de Hacienda** del Gobierno de El Salvador, en el documento titulado “Los Escudos Fiscales” expresa que son escudos fiscales aquellos casos que no pueden ser

²⁴ Velasco Garcés, Carlos, “Los Escudos Fiscales y su Incidencia en las recaudaciones”, I conferencia Nacional Anticorrupción, Quito – Guayagil, julio 1998, Pág. 50.

subsumidos en una norma, y es a esta imprevisión a lo que se denomina escudo fiscal o laguna fiscal.²⁵

Según el documento publicado por la Universidad de Navarra, área de economía del sector público, denominado la “Evasión Fiscal” en el año 2006 los escudos fiscales reciben el nombre de lagunas fiscales que son aquellos vacíos que después de ser legisladas las leyes fiscales, no complementan el espíritu de la ley, provocando de esta manera oscuridad que los contribuyentes (comerciantes individuales y jurídicos) se amparan en ellas para eludir impuestos. También opina que el escudo fiscal es algo que dentro del Código Tributario no se considera. Son lagunas del derecho, aquellas en que se presenta una ausencia de norma positiva aplicable a una relación determinada. En otros términos, existen problemas que no pueden ser subsumidos en una norma legal, a esta imprevisión o a este silencio de las leyes es a lo que se le llama laguna legal o escudo fiscal, ausencia de norma legal aplicable a una situación determinada.

“Entre los escudos fiscales que pueden ocupar tanto empresas como personas naturales, están la depreciación acelerada, la aplicación de las pérdidas de operación y los anticipos o retenciones. La depreciación acelerada, significa depreciar lo que se gastó en la adquisición de bienes en un sólo período fiscal y no hacerlo en varios años. Mientras que la aplicación de las pérdidas de operación, es deducir en un período fiscal la cantidad de dinero que se perdió en el período anterior.”²⁶

Finalmente se puede definir el Escudo Fiscal como un término utilizado para referirse a una oportunidad legal que se le concede al contribuyente a fin de obtener una exención o desgravación de un impuesto pagando menos de lo que debería en respecto a una actividad similar.

3.4 OBJETO DE LA EVASION TRIBUTARIA

Según Armando Giorgetti en su obra de “Evasión Tributaria”, existen tres objetos de la evasión tributaria, los cuales son el jurídico, el sustancial y el formal, los cuales desarrolla de la siguiente manera:

Objeto jurídico

Expresa que el objeto jurídico, es damnificado por la acción lícita o ilícita del contribuyente, será el patrimonio de toda la colectividad, cuya gestión tiene a su cargo el ente que aplica el impuesto; de

²⁵ Ministerio de Hacienda, Ministerio de Hacienda, Gobierno del Salvador, “Lagunas Fiscales”, Salvador, 2006.

www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=17762779&_dad=portal&_schem=PORTAL-58K-

²⁶ UNAV Economía del Sector Público. “La Evasión Fiscal”, Francia, 2006.
www.unav.es/economíadesectorpúblico2/6apunte.pdf.

donde resulta que en el ente mismo radica el interés en determinar y en exigir el tributo para los fines de utilidad común; interés que ha sido lesionado por el comportamiento antijurídico del contribuyente.

Objeto Sustancial

Manifiesta que el objeto sustancial específico de la evasión tributaria es, desde un punto de vista patrimonial el monto del tributo no pagado al fisco, al cual en diversas formas se le sustrae una fuente de ingresos.

Objeto Formal

Aduce que también existe un objeto formal representado por el derecho del Estado y, por tanto, del ente público que aplica impuesto, con respecto a la norma tributaria; un objeto sustancial genérico constituido por el interés del Estado en ver aseguradas y tuteladas las condiciones financieras indispensables para la satisfacción de las exigencias de la vida de la colectividad y la protección de la propia conservación; por último, expresa que el objeto sustancial específico representado, por el quid de riqueza correspondiente al tributo, que mediante la acción es sustraído a las finanzas del Estado.²⁷

3.5 CLASES DE EVASION:

La Evasión fiscal se puede llevar a cabo de dos maneras y son: Evasión con fondo legal y Evasión ilegal.

Evasión Con fondo legal:

Esto se da cuando el contribuyente, queriendo reducir el impuesto a pagar, en el caso del impuesto sobre la renta, crea costos y gastos que en la realidad no existen o que no participaron en el proceso productivo, pero que están debidamente documentados, y por lo tanto respaldados fiscalmente para su deducción, y evitar así la evasión; resultando como consecuencia de ello una disminución en el impuesto a pagar.

La Evasión con fondo legal también se da en la reducción o no pago del impuesto aprovechando pasajes oscuros o redacciones imprecisas de las leyes que se prestan a varios criterios y con respaldo de ellos se interpretan y aplican las mismas a su conveniencia.

Evasión ilegal

Es cuando el contribuyente, algunas veces por desconocimiento de la ley, y otras por mala o equivocada interpretación de la misma, declara algunos gastos que a su criterio son deducibles,

²⁷ Giorgetti, Armando. La Evasión Tributaria, Buenos Aires, Argentina, 1967, pág. 109

pero que interpretando correctamente la ley no lo son, y por ende tienden a disminuir el impuesto a pagar, aunque en estos casos involuntariamente; pero también existen casos en que en forma premeditada contabilizan operaciones sin el respaldo de soporte legal correspondiente. En otras palabras la evasión ilegal voluntaria se da cuando para disminución al pago de impuesto o evitar su pago por parte del contribuyente y por ende son actos que violan las normas legales, cometiendo así un fraude en contra del Estado.

3.6 Causas de la Evasión Fiscal

Una de las principales causas de la evasión es la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso. Por tal razón hay quienes consideran que no deben contribuir al erario público, porque sus aportes no generan obras y porque nadie les asegura que no despilfarran lo que aportan al Estado. La existencia de corrupción puede viciar una política eficaz, los posibles evasores, en oportunidades, son capaces de sobornar funcionarios públicos.

La evasión tributaria puede ser del orden social, estructural, normativo, administrativo, también están aquellas de naturaleza técnica como los vacíos en las leyes, la falta de claridad y las dudas en su interpretación y aplicación.

De naturaleza política: como los factores de política económica y financiera, que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, y pueden constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente.

Accidentales: como aquellos elementos excepcionales, naturales, políticos y sociales que se resuelven en una alteración de las condiciones contributivas o en un cambio en las actividades de los sujetos pasivos de la imposición frente a las obligaciones fiscales.

De naturaleza económica: aquella en la que se considera el peso de la carga tributaria con respecto de las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos.

De naturaleza Psicológica: constituida por un conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos del gobierno, incluyendo inconvenientes como la relación de confianza entre la administración y los contribuyentes, los sistemas de distribución de la carga fiscal, la productividad y calificación de los gastos públicos.

Otras causas de evasión fiscal son: la falta de una educación basada en la ética y la moral, la insolidaridad con el Estado que necesita recursos y la idiosincrasia del pueblo cuando piensa que

las normas han sido hechas para violarlas o incumplirlas, la desconfianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado y el no considerar que se recibe una adecuada prestación de servicios. El contar con un sistema tributario poco transparente y flexible entendiéndose, éste último, como la adecuación de la administración tributaria a los continuos cambios socioeconómicos y de política tributaria.

Evasión Fiscal es originada por las causas siguientes:

- a) Por desconocimiento de la ley;
- b) Por la ignorancia sobre los fines de los impuestos;
- c) Por falta de contraprestación a cambio de las cantidades de dinero que se paga en concepto de impuestos, apareciendo ante el Estado como donativos a título gratuito hechos al Estado;
- d) Falta de educación e información hacia los contribuyentes; es decir de conciencia social en una nación;
- e) Calificación como injusta en cobro del impuesto de que se trate;
- f) Fiscalización deficiente;
- g) Defensa del patrimonio por parte del contribuyente;
- h) Cuando por la mala aplicación de las impuestos por parte del Estado, y al no existir transparencia en los gastos e inversión, el contribuyente piensa que pagar el impuesto no es más que contribuir a la corrupción por parte de los funcionarios deshonestos;
- i) Por la mala interpretación de la ley.

3.7 FORMAS DE EVASIÓN FISCAL:

En el siguiente orden se definen las formas más comunes de evasión:

- a) Contribuyentes que no hacen declaraciones juradas o dejan de declarar, esta es una de las formas más comunes de evasión.
- b) No declaración de impuestos, se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Muchas personas que no presentan declaración se mantienen durante la mayor parte de su vida fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haber cumplido durante muchos años.
- c) Contribuyentes que no declaran correctamente, es una forma de evasión comúnmente utilizadas por los contribuyentes. La presentación de informaciones inexactas en la declaración por los contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto y afecta de la siguiente manera:

- **Disminución de la base imponible.** Es la declaración de una base imponible inferior a la real.
- **Aumento indebido de las deducciones.** Esta forma de evasión es muy utilizada, se realiza incrementando las deducciones indebidamente, exenciones y créditos por impuestos pagados.
- **Traslación de la base imponible.** Esta forma de evasión se da mediante el traslado de utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter al menos una parte de su base imponible a una tasa menor.
- **Morosidad en el pago de los impuestos.** Es cuando el contribuyente no paga los impuestos determinados, el pago establecido por la ley. La morosidad se da por la falta de acción por parte de la administración tributaria sobre contribuyentes morosas.

3.8 Características de la Evasión

La evasión tributaria o fiscal reviste características especiales, detectables únicamente por aquellos que conocen o tienen relación con los procedimientos de tributación, dentro de las más destacadas están:

- Hay evasión tributaria no solo cuando, como consecuencia de la conducta evasiva, se logró evitar totalmente el pago del tributo, sino también cuando se paga un monto parcial al debido.
- La evasión fiscal siempre va a referirse a las leyes de un país, cuyas normas tributarias se transgreden.
- Solo los contribuyentes que están jurídicamente obligados a pagar los tributos a la administración tributaria, pueden producir actos de evasión del pago de los tributos.

No hay evasión fiscal por parte de aquellos que soportan el peso económico del tributo, sin que realmente tengan la obligación jurídica de hacerlo efectivo. Por ejemplo: el obligado por deuda ajena, el responsable por representación. Al respecto la norma dice: "Es responsable la persona que tiene carácter de contribuyente, debe por disposiciones de la ley, cumplir las obligaciones tributarias a este". Artículo 25 primer párrafo del código tributario.

3.9 Indicadores que permiten detectar la Evasión Fiscal

La evasión es más factible cuando el contribuyente controla directamente sus operaciones comerciales, de tal manera que puede efectuar parte de ellas en efectivo (no utiliza medios de pago como cuasidineros), sin dejar huellas en el sistema financiero, quedando escasos registros de su actividad.

Entre los indicadores están:

- La calidad de vida que lleven las personas o el lugar donde habiten sea ostentoso y no esté debidamente soportado por los ingresos reportados.
- Cuando se muestra ingresos más bajos en relación con el número de exenciones y beneficios fiscales declarados.
- El hecho mismo de llevar mal los registros o de no tener al día los libros contables del contribuyente.
- Cuando se investiga un año determinado y se encuentra una evidente disminución en los ingresos frente al año anterior o posterior presentando a su vez gran cantidad de gastos (omisión del ingreso).
- Otra manera de saber si alguien está evadiendo es cuando se descubre que se ha intentado alterar o falsificar registros, ocultando factores importantes de soporte.
- Cuando se destruyen libros y registros sin una justificación y sin demostración de fuerza mayor o caso fortuito.
- El rehusarse a que revisen ciertos registros contables también se constituye en indicio de evasión.
- No cooperar en la entrega de información cuando es solicitada.
- Hacer declaraciones falsas o con poca consistencia.
- Entregar documentos adulterados para sustentar conceptos en la declaración respectiva.

3.10 Métodos para medir la Evasión Tributaria

Medir la evasión no es fácil. Los contribuyentes involucrados difícilmente revelarán cuánto impuesto han dejado de pagar en un período dado, aún cuando se les garantice completa reserva. Es posible que muchos contribuyentes ni siquiera tengan una cuantificación precisa de lo que evaden. En este sentido, los métodos de medición deben seguir vías indirectas para obtener resultados más fiables.

Método del insumo físico

Este método intenta determinar la magnitud de ingresos, apoyándose en la producción de un insumo ampliamente utilizado y estable en el tiempo, midiendo su relación con la producción nacional proveniente de cifras oficiales. Al existir una diferencia en el comportamiento de ambos se atribuye a la economía informal, que para efectos del análisis se constituye en evasión fiscal.

Método de muestra selectiva.

Compara la información presentada en las declaraciones por un grupo seleccionado de contribuyentes obtenida mediante auditorías. El resultado se extrapola al total de contribuyentes.

Método del mercado laboral

Compara las tasas de participación laboral, de acuerdo con las estadísticas oficiales, con las mismas tasas obtenidas a partir de encuestas a empresas y trabajadores, a la diferencia se le aplica la productividad promedio de la mano de obra para obtener un estimativo del ingreso laboral no reportado y, por ende, de los ingresos fiscales que por este concepto se dejan de percibir

Método de identificación de brecha

Compara el ingreso registrado en cuentas nacionales con el ingreso reportado en las declaraciones de impuestos, la diferencia constituye la brecha de ingreso evadido.

Método de la encuesta

Consiste en obtener información sobre el ingreso de los contribuyentes mediante una encuesta que es una fuente diferente de las declaraciones de renta. El ingreso que da la encuesta se compara con el ingreso que informan las declaraciones de renta, con lo que se estima el incumplimiento tributario. La debilidad de este método radica en que está sometido al sesgo muestral, y al problema de la fiabilidad de datos.

Método del potencial tributario legal

Este enfoque da por sentado que la cifra del ingreso nacional es correcta y es una buena base para el cálculo del impuesto sobre la renta. El impuesto evadido se define como la diferencia entre los potenciales legal y efectivo de tributación, esto es, la diferencia entre la cuantía de los recaudos que se habrían obtenido si todas las obligaciones impositivas legales hubieran sido pagadas, y la cuantía de los impuestos realmente recaudados. El enfoque estima el potencial tributario legal ajustando el ingreso nacional oficialmente estimado con las exenciones, descuentos y deducciones para hacerlo comparable con la base gravable. De acuerdo con un

supuesto acerca de la distribución del ingreso que proviene de las encuestas oficiales sobre el ingreso y el gasto familiares, se estima el potencial tributario legal aplicando las tarifas tributarias para cada categoría gravable, luego se resta los impuestos recaudados del potencial tributario legal, obteniéndose así la cuantía de impuestos evadidos.

Método muestral de punto fijo

Este método supone que cuando el contribuyente está sometido al control, las transacciones que realiza reflejan el verdadero nivel que tendrían sus ventas con cero evasiones. Sin embargo, la presencia del funcionario fiscalizador en el lugar inspeccionado puede interferir con el comportamiento del contribuyente y de los compradores. En ese caso la cifra sujeta a control no es comparable con la que se registra en otros períodos.

El método de punto fijo, consiste en la visita de un fiscalizador a una empresa, permaneciendo durante toda la jornada laboral para observar el cumplimiento tributario. Este método puede ser usado para medir subdeclaración de ventas. Un contribuyente sometido al control de un fiscalizador, se verá en la obligación de emitir facturas por la totalidad de sus ventas, llevándolas al registro contable y declarándolas más tarde en el formulario de ventas, para obtener una medida de evasión, se comparan las ventas registradas durante el período de control con las ventas registradas en períodos anteriores con idénticas condiciones. La visita se efectúa sin previo aviso dando a conocer la realización de un control tributario rutinario, permaneciendo durante toda la jornada comercial. No obstante, el verdadero objetivo que se persigue con este método es que la presencia del fiscalizador presione a emitir todas las facturas por las ventas finales y que se traspase fielmente la información de ventas desde el talonario de facturas, hacia el libro diario de ventas.

Método del coeficiente tributario constante

Este método aplica la relación entre el impuesto y el PIB de un año, en el cual la evasión fiscal se considere mínima al PIB del año que se estudia para llegar a una estimación del impuesto para ese año. La diferencia entre el impuesto estimado y el impuesto real es el impuesto evadido.

Método de verificación especial de cuentas

Corresponde a auditorías rubro por rubro, realizadas sobre una muestra estratificada de contribuyentes de todo el país. Se determina el monto de los impuestos que los contribuyentes dejan de pagar al no acatar las leyes, determinando un nivel de incumplimiento tributario. La limitación de éste método es considerar muestras provenientes del universo de declarantes, dejando por fuera la economía informal.

Método de la diferencia

Compara el ingreso que se informa en la declaración de renta y el que aparece en las cuentas del ingreso nacional. Las estadísticas del ingreso nacional deben proceder de diferentes fuentes de la administración tributaria. Las exenciones y descuentos deducibles se restan de la renta personales, las cuentas nacionales y el total restante se compara con el de las declaraciones de renta. La diferencia se presume, es debida al ingreso con evasión fiscal.

Método de amnistías especiales

La evasión fiscal se mide utilizando información de las declaraciones de renta al amparo de amnistías, los contribuyentes se ven inducidos a declarar su renta efectiva a cambio de la suspensión de las multas u otras sanciones a que puedan estar sujetos, y en algunos casos, de una tasa impositiva baja. Las amnistías, si se repiten, son contraproducentes como forma de estimar la evasión, miden solamente parte de la renta evadida, porque a pesar de las condiciones favorables, algunos contribuyentes siguen prefiriendo no acogerse a ellas. Esto se debe a que aún siendo las condiciones de la amnistía favorables, en cuanto el contribuyente haya quedado registrado ante las autoridades tributarias, tendrá que seguir pagando impuestos y es lo que precisamente no desean.

3.11 Costos y Beneficios de la Evasión Tributaria

El costo de la evasión se relaciona con la probabilidad de ser auditado y las consecuencias que trae tienen que ver con las sanciones en las que incurre, por eso, si la evasión se controla se reduce, si no se controla es más difícil disuadir a alguien para que no evada. El evasor al no reportar información diluye la responsabilidad, por lo que debería penalizarse en algunos casos incluso con prisión, respondiendo con los propios bienes. La evasión parece justificable por quienes no confían en la capacidad operativa de la administración tributaria, negándose a apoyar la realización de programas con los cuales se ven afectados, sin embargo un aumento en la presión fiscal tendría como consecuencia el incremento de la evasión más que el aumento en la contribución.

Cuando el contribuyente no declara correctamente sus impuestos, se enfrenta a las sanciones de carácter normativo y entre más drásticas sean, inducen al contribuyente a declarar correctamente para lo que se requiere de capacidad en la aplicación de la normativa, dando credibilidad a la opinión pública frente a un sistema de administración que está dispuesto a aplicar sanciones. Los organismos responsables de la recaudación tributaria deben tener autonomía, voluntad política y apoyo por parte de las autoridades judiciales.

Los beneficios de la evasión se concentran en los contribuyentes que presentan una estructura organizativa con prácticas contables y financieras irregulares. Quien evade puede darse el lujo de llevar un estilo de vida más elevado que el contribuyente responsable, impulsando a imitar dicha práctica ya que el incremento de la riqueza ha sido posible gracias a la evasión en el pago de los tributos. En el supuesto caso que el fenómeno de la evasión pudiera ser erradicado, en un corto plazo se irían al fracaso los contribuyentes que hoy se apoyan y crecen sobre la base de la evasión fiscal.

En cuanto a los elementos determinantes de riesgo para quienes deciden incumplir sus obligaciones tributarias están:

- La probabilidad de ser auditados, determinando las inconsistencias en sus declaraciones y su posterior pago.
- La denuncia por parte de conocidos que sospechan del ejercicio de actividades ilícitas;
- La solidez de la revisión unida a la ética del ente fiscalizador;
- La creación de imagen de riesgo, el sostenimiento a políticas de fiscalización que impliquen la aplicación de sanciones, entre otras.

No hay un beneficio individual significativo para quienes declaran y pagan con oportunidad, si lo hay para la comunidad en general representado en el aumento de los servicios prestados por el Estado, cuyo beneficio se logra con el aporte de un grupo significativo de contribuyentes. Como el nivel de beneficios es independiente de quien pague sus impuestos, se requiere de políticas informativas que concienticen a la población a reducir la evasión sin esperar otra contraprestación a la que el mismo Estado pueda dar, no importa si unos aportan más que otros, porque la función de los gobiernos es redistribuir el ingreso.

Un aspecto importante en los beneficios de declarar, es la percepción de la equidad, cuando ésta no existe, los individuos no se sienten responsables de declarar correctamente, es decir, que la evasión tributaria es uno de los determinantes de la equidad del sistema tributario y es por eso que la evasión de impuestos se refleja parcialmente en el precio final de los bienes o prestación de servicios.

3.12 Efectos de la Evasión Fiscal

Un efecto, es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal. Otro efecto es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de evasión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

La evasión a su vez motiva al irrespeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado. La evasión hace que la carga impositiva se distribuya entre quienes cumplen las obligaciones tributarias, traduciéndose en ventaja para los evasores quienes son los que finalmente se benefician.

Asimismo la evasión se manifiesta en la desigualdad que se produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que ésta además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa. Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden.

La desigualdad contributiva no siempre incide en los precios pero puede influir indirectamente modificando las condiciones y la capacidad productiva de las empresas, al reducir sus posibilidades económicas. El comportamiento ilegal que no es sancionado, se constituye en elemento psicológico que va en contraposición con la moral, influyendo negativamente en el cumplimiento de las obligaciones impositivas de quienes las consideran como un deber social.

Hay quienes ven en la evasión uno de los medios menos complejos para obtener fáciles ganancias y están convencidos que eludiendo las obligaciones tributarias no perjudican a nadie ni constituyen acción denigrante. El evasor procura justificarse frente a las acciones que realiza al margen de la ley. El exceso y desorden de las disposiciones de carácter fiscal, son motivo de confusión e incertidumbre estimulando a los contribuyentes a evadir. La evasión provoca pérdidas al fisco por el monto de tributos evadidos y por los recursos que se invierten para hacer los respectivos seguimientos, aumentando la presión fiscal por parte del legislador, perjudicando a los contribuyentes que cumplen cabalmente con sus obligaciones tributarias.

3.13 Medidas para Controlar la Evasión Tributaria

Se requiere simplificar el sistema tributario, haciéndolo más sencillo, flexible y entendible para los contribuyentes, de tal manera que puedan cumplir sus obligaciones sin mayores dificultades, tal como lo establece en la ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala Decreto 26-92 y sus reformas, en los artículos 43, 44, 44"A" y 72

REGIMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA			
Descripción	Régimen General	Régimen Optativo	Régimen Asalariados
Personas Jurídicas	5%	31%	
Personas Individuales	5%	31%	
Personas en Relación de Dependencia			15% - 31%

1) Tarifas establecidas en el artículo 43 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Otra forma es mediante la utilización de sistemas modernos de información en los procesos de fiscalización, lo que permitiría agilizar investigaciones en la búsqueda de evasores, logrando r

resultados positivos en el corto y mediano plazo, lo que implica a su vez la reorganización y redefinición de las funciones de las instituciones encargadas de la administración tributaria que cause un impacto positivo en la sociedad. También se podría pensar en involucrar a la ciudadanía para que de una u otra forma denuncie los comportamientos evasores, ofreciendo alguna clase de estímulos.

Creando conciencia o cultura tributaria, mediante un sistema transparente en el que se respeten los principios de justicia e igualdad y aumentando la capacidad de la administración tributaria para detectar a los evasores, para sancionarlos y optimizando los recursos con el fin de estimular el cumplimiento voluntario.

CONTRIBUCION EN LA RECAUDACION DEL ISR		
Cifras en Millones de Quetzales		
Descripción	Régimen General	%
Personas Jurídicas	5,768.00	84%
Personas Individuales	639.80	9%
Personas en Relación de Dependencia	419.80	6%
Total	6,827.60	100%

Fuente: Base de datos de recaudación de SAT, año 2009

Dentro de las medidas para controlar la evasión tributaria están las siguientes:

- a) Mayor información por parte del Estado, para la correcta interpretación de las leyes fiscales e insistir al mismo tiempo en el delito que se comete al no cumplir a cabalidad con las mismas;
- b) El Estado debe poner mayor atención en que el impuesto es una contraprestación de servicios a favor de la población;
- c) Hacer uso de las sanciones penales contra quienes en forma individual o mediante grupos de presión, inciten a no pagar impuestos por el solo hecho de afectar sus intereses particulares;
- d) Procedimientos rápidos de ejecución, hacer embargos, realizar remates, adjudicaciones en pago a favor del Estado por los impuestos adeudados;
- e) Mejorar el sistema de fiscalización a través de profesionalizar al personal de la Superintendencia de Administración Tributaria, con capacitaciones frecuentes.
- f) Que se modernice y aplique el sistema de fiscalización con el propósito de que se realice en forma anticipada antes de la prescripción de los periodos fiscales.
- g) Poner en practica las sanciones que ya existen en la legislación tributaria, cuando se establezca que los contribuyentes han incurrido en evasión fiscal, existen sanciones pero no se aplica correctamente;
- h) No dictar Amnistías fiscales, porque es una herramienta que los contribuyentes esperan que todos los gobiernos emitan, esto incentiva al contribuyente a cometer infracciones en los cuales incurre en evasión fiscal, quedando en espera de una amnistía fiscal para eliminar toda responsabilidad;
- i) Hacer conciencia a todos los contribuyentes de que el impuesto no es mas que el pago anticipado de servicios para la población;
- j) Que el Estado ponga el ejemplo en el cumplimiento de sus obligaciones y compromisos, cumplir cuando un contribuyente ha realizado pagos en exceso o efectuó pagos indebidos, devolviendo en tiempo para que el contribuyente no vea afectados sus finanzas,

3.14 Herramientas para combatir la evasión

Conciencia Tributaria

El Estado debe incrementar las acciones de educador en el tema tributos, se debe profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del pago de los mismos.

La enseñanza del cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe de concientizar a los ciudadanos desde temprana edad, se debe comenzar en la etapa de la educación primaria a los fines de arraigar estos conceptos desde la niñez.

En nuestro medio la conciencia tributaria no tiene una atención adecuada, sobre todo en los países en vías de desarrollo.

El desconocimiento de las funciones vitales que cumple el Estado para con la sociedad, como la educación, justicia, salud y seguridad, hacen que exista por parte de los habitantes una especie de apatía sobre la política tributaria y con ello un desinterés social general.

La tarea a desarrollar en este ámbito es inmensa, con un gran abanico de posibilidades, queda en manos del gobierno analizar los costos que pudieran derivar de su inserción en los planes de educación cívica de las futuras generaciones

Para ello es necesario confrontar esta erogación no solo con los costos sociales del incumplimiento y presión social que ejercen en la sociedad los evasores y elusores, sino también con respecto hacia el contrato social llevado a cabo por el pueblo y el Estado, a fin de que administre los fondos como una de las vías para poner en marcha este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, se mencionan las siguientes:

- a. **Publicidad Masiva:** En este sentido la administración tributaria ha realizado cortos publicitarios en los medios televisivos, los que dan ejemplos sobre actos de evasión consumada. Sin embargo los mismos no tuvieron el efecto adecuado, fundamentalmente por la forma en que fueron expuestos los casos bajo análisis, en este sentido se considera que todos deberían estar orientados a explicar cuales son las consecuencias directas de esa omisión, ilustrando que si el Estado no cuenta con recursos no puede cumplir sus funciones básicas, que esta situación repercute en forma directa en los ciudadanos que realmente necesitan de estos servicios.

- b. Participación de los Profesionales: Contar con la colaboración de los profesionales, tiene un doble efecto, por un lado se logra la participación directa de los gremios, y por otro el efecto multiplicador con que cuentan estos entes, no solo por contar con personas con un nivel de conocimiento superior a la media de la sociedad, sino también por la inserción de ellos en la población.
- c. Difusión tributaria: Se debería incrementar la difusión inductiva realizada por la administración tributaria, llevada ésta a despertar o estimular la conciencia social, poniendo de relieve los beneficios de la menor onerosidad que produce el cumplimiento.
- d. Inclusión en planes de estudios integrales: Si bien la inclusión de esta temática en los planes de estudios de todos los niveles académicos supera las dificultades de la conciencia tributaria, sería de interés que las propias autoridades educativas en acuerdo con las propias de la administración tributaria, realicen en forma conjunta un plan destinado a este fin.

3.15 Importancia de un Sistema Integrado de Contribuyentes

Es un sistema que permite realizar transacciones con el servicio de impuestos, incorpora tecnología de punta y conceptos modernos de organización de los procesos tributarios, con el fin de lograr un mayor acercamiento entre el contribuyente y la administración tributaria.

El registro de contribuyentes representa la base de cualquier administración tributaria, se completó un rediseño del RTU en el 2000, reemplazando el pasado sistema que utilizó una base de datos Informix por una base de datos Oracle; Bloques de NITs han sido asignados a algunos 300 municipios, dado que la presente ley requiere que cada ciudadano, al alcanzar la edad de 18 años, recibe su NIT al registrarse para la obtención de la Cédula de Identificación. Duplicaciones en nombres u otra información incorrecta no puede verificarse complica la administración tributaria. Aunque la SAT ha iniciado la depuración del RTU. La debilidad del RTU impide avanzar en mejorar varias funciones de control muy necesarias para cualquier administración tributaria

La fiscalización por medio de la selección automática depende en gran medida de información provista por terceros. Al presentar la única información de terceros disponible en forma electrónica recolectada por la Gerencia de Informática de la SAT, es la de facturas gubernamentales pagadas a proveedores, de acuerdo a su NIT. Desde julio de 2001 la Intendencia de Fiscalización ha tenido acceso a esta información. Consecuentemente, por la falta de información adicional difícilmente puede la SAT implementar un verdadero programa de auditoría por selección automática, aunque existen esfuerzos de identificar casos omisos. Lo que es más, hasta que fueron adoptadas las

modificaciones del Código Tributario en agosto de 2001, la SAT no pudo recibir información mecanizada de terceros.

El contrato que tiene la SAT con el sistema bancario, permite la recaudación de todos los impuestos principales, representa un mejoramiento sustancial en comparación con previos contratos entre los bancos del sistema aprobados por la Superintendencia de Administración Tributaria y los contribuyentes realizan los depósitos a una cuenta gubernamental.

4. ELUSION FISCAL

4.1 Definición.

Es evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones. La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal.

La elusión fiscal no es un delito, pero es fácil comprender que no es vista con agrado por las autoridades tributarias. Al fin y al cabo por culpa de ella éstas pueden llegar a perder una parte importante de su recaudación.

Las principales actuaciones están dirigidas a eliminar posibles vacíos legales que favorezcan la elusión. Esto se consigue bien modificando la ley original o complementándola con reglamentos de carácter administrativo, estas medidas son generalmente muy criticadas por la comunidad económica y financiera. Es así porque en el afán de poner freno a la elusión fiscal, muchas veces se dañan intereses comerciales y se atenta contra la libertad de inversión y la libre circulación de capitales.

4.2 Diferencia con la evasión tributaria

No se viola la letra de la ley de modo que no se produce infracción alguna. El uso de técnicas legales para no pagar impuestos no es jurídicamente reprochable, aun cuando moralmente pudieren ser reprochables en vista de que los actos que tienden a evadir impuestos no se emplean buscando fin económico alguno mas que la disminución o desaparición de la obligación tributaria.

La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado.

4.3 Mecanismos de elusión tributaria

Algunas posibles técnicas de elusión tributaria son las siguientes:

- Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna.
- Ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión.
- Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos.

4.4 Fiscalización de la elusión tributaria

A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter infraccional y delictiva puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma ley. La manera de perseguir estas situaciones son básicamente dos:

- Interpretación por vía administrativa. En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley.
- Modificaciones legales. Es el propio legislador el que toma a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones, estableciendo nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones.

5. PERSONAS EN RELACION DE DEPENDENCIA

5.1 Definición:

La dependencia laboral es “el status jurídico en que se encuentra el trabajador incorporado a una empresa (total o parcialmente ajena) que aporta su energía o capacidad de trabajo para alcanzar los fines de ésta, cediendo de antemano la disposición del producto final logrado, por lo que se hace ajeno a los riesgos y en virtud del cual recibe una remuneración y se compromete a acatar las órdenes e instrucciones que se le impartan en pos del plan de trabajo y la organización dispuesta por el empresario”.²⁸

²⁸Seco, Ricardo Francisco, El concepto de la relación de dependencia. Breve visión histórica de los modos de producción y su cambio.

La ley del Impuesto Sobre la Renta en artículo 37 y su reglamento artículo 27, refieren que constituyen renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos exclusivamente por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones, incluida la creada por el Decreto 37-2001 del Congreso de la Republica y otros ingresos similares siempre que estos ingresos sobrepasen la cantidad de treinta y seis mil quetzales, dentro del periodo del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año. Están obligados a inscribirse ante la administración tributaria en el régimen de relación de dependencia, a través del formulario SAT-No. 0014 Formulario de inscripción y actualización de contribuyentes en el registro tributario unificado.

En el artículo 57 de la ley del ISR y artículo 31 del reglamento, se establece que las personas individuales que perciban remuneraciones proveniente de su trabajo en relación de dependencia, superiores a los treinta y seis mil quetzales (36,000.00) anuales, deben de presentar ante su patrono una declaración jurada al inicio de sus actividades laborales, el patrono actuará como agente de retención del impuesto.

Cuando surja cualquier modificación a los datos presentados en la declaración inicial, es necesario presentar una nueva en un plazo de 20 días hábiles inmediatos siguientes a la fecha que se produzca el cambio, según el artículo 57 de la ley y 35 del reglamento del ISR.

Cuando se produzca cese de relación laboral del trabajador antes de finalizar el período de liquidación del ISR, el patrono deberá proporcionar al empleado su constancia de retención, para que éste presente a su nuevo patrono una declaración jurada.

Al finalizar el periodo impositivo la persona que preste sus servicios en relación de dependencia esta obligado a presentar una declaración de liquidación definitiva anual al patrono, para determinar el Impuesto Sobre la Renta que deban pagar, se debe tomar en cuenta los siguientes conceptos:

5.2 RENTA NETA

Es la sumatoria de los siguientes ingresos:

- Sueldos y salarios,
- Comisiones,
- Gastos de representación (cuando no deban ser comprobados),
- Bonificaciones y otras similares,
- Bonificación anual Dto. 42-92 (Bono 14)
- Aguinaldo,

5.3 DEDUCCIONES

- La suma de Q 36,000.00 en concepto de deducción personal sin comprobación alguna.
- Las cuotas pagadas a colegios profesionales,
- Las cuotas de contribución al I.G.S.S.
- Las cuotas pagadas al Instituto de Previsión Militar,
- Las primas de seguro de vida, (no dótiles)
- El monto de las pensiones alimenticias fijadas por un tribunal de familia.
- Rentas exentas (Aguinaldo y Bono 14)
- Fondo de Pensiones.
- Los gastos médicos pagados en Guatemala, tanto del contribuyente como de su cónyuge o conviviente, o de sus hijos menores de edad o discapacitados.
- Honorarios de médicos debidamente colegiados, por servicios, consultas, dictámenes, diagnósticos y tratamientos, exceptuando las medicinas.

5.4 RENTA IMPONIBLE

Es la diferencia entre la Renta Neta menos las Deducciones. Las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deben calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la siguiente escala progresiva de tarifas, como lo establece el artículo 43 de la ley del impuesto Sobre la Renta decreto 26-92 y sus reformas:

ESCALA DE TARIFAS PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA					
EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA					
(expresado en Quetzales)					
INTERVALOS DE RENTA IMPONIBLE			IMPUESTO A PAGAR		
De más de	Hasta		Importe fijo	Más el	Sobre el excedente de renta imponible
1	0.00	65,000.00	0.00	15%	0.00
2	65,000.00	180,000.00	9,750.00	20%	65,000.00
3	180,000.00	295,000.00	32,750.00	25%	180,000.00
4	295,000.00	En adelante	61,500.00	31%	295,000.00

Posteriormente a la determinación del impuesto sobre la renta, las personas que presten servicios en relación de dependencia y profesionales en el régimen optativo, pero el presente trabajo se refiere únicamente a empleados en relación de dependencia, tienen derecho a la deducción por concepto de crédito por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), pagado por la adquisición de bienes y servicios durante el periodo de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia,

hasta por un monto equivalente a la tarifa del Impuesto al Valor Agregado aplicada a su renta neta obtenida en dicho período.

El crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, la planilla deberá presentarse ante Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año.

Los contribuyentes están obligados a conservar en su poder los originales de las facturas que sirvieron de base para determinar el crédito por Impuesto al Valor Agregado, por los períodos no prescritos. La no presentación de la planilla, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año o la carencia de las facturas citados, hace improcedente el crédito a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

1. HIPÓTESIS

Las personas que se desempeñan en relación de dependencia, al presentar a la administración tributaria la planilla de crédito por Impuesto al Valor Agregado, por la adquisición de bienes y servicios para uso personal y de su familia, presentan actos de evasión tributaria. Por ende es improcedente el acreditamiento al Impuesto Sobre la Renta.

2. DISEÑO UTILIZADO

La presente investigación es de tipo descriptivo, debido a que incluye la recopilación de la información de textos en bibliotecas virtuales, Internet, centros de documentación y otras fuentes que se consideren necesarias para desarrollar la investigación.

Se utilizó el método deductivo partiendo de información general a lo específico, tomando como base la información recabada de los distintos documentos consultados, para determinar las causas que generan la evasión fiscal en el acreditamiento de la planilla de IVA al Impuesto sobre la renta, de las personas que prestan sus servicios en relación de dependencia.

El trabajo se desarrolló a través de cuestionarios a contribuyente que se desempeñan en relación de dependencia y personas con criterio del tema de la evasión fiscal, que se cometen en las planillas de crédito por IVA, y a la Superintendencia de Administración Tributaria tenga herramientas para una adecuada fiscalización y por ende, ampliar la base impositiva.

Con la información recopilada se procedió a realizar un análisis para comprobar la hipótesis planteada y demostrar que los datos recabados son validos a través de la presentación de los resultados obtenidos.

3. UNIDAD DE ANÁLISIS

La presente investigación, se tomó como unidad de análisis a personas que prestan sus servicios en relación de dependencia y personas con criterio del tema de evasión fiscal, en el acreditamiento de la Planilla de IVA al Impuesto Sobre la Renta, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009.

4. UNIVERSO Y MUESTRA

El universo está conformado por personas que prestan sus servicios en relación de dependencia tanto en la iniciativa privada como en el sector público y personas con criterio del tema de evasión fiscal en el acreditamiento de la Planilla de IVA al Impuesto Sobre la Renta.

Se efectuó el cuestionamiento a 500 personas que se desempeñan en relación de dependencia y con criterio del tema, con el propósito de conocer las causas que producen la evasión fiscal en el acreditamiento de la planilla de crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta.

Determinación de la Muestra	
Personas de ONG's	80
Personas del Sector Público	150
Personas del Sector Bancario	95
Personas Estudiantes	175
Total	500

5. INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN APLICADOS

Para la recopilación de la información se utilizó un cuestionario impreso y vía electrónica, el cual fue trasladado a las personas en diferentes empresas de la iniciativa privada como del sector público y personas con criterio del tema. Dicho cuestionario se adjunta en el Anexo 1, el cual contiene dieciséis preguntas, por medio de los cuales, las personas cuestionadas dieron su punto de vista de acuerdo a las preguntas planteadas.

Con la utilización del cuestionario permitió recopilar la información necesaria, para poder comprobar la hipótesis planteada y presentar las conclusiones y recomendaciones a las que se arribaron con la presente investigación.

El periodo sujeto a investigación es del 01 de enero al 31 de diciembre de 2009.

6. RESUMEN DE PROCEDIMIENTOS USADOS

La presente investigación fue sustentada en la parte teórica con información de textos en bibliotecas virtuales, Internet, centros de documentación y otras fuentes que se consideraron necesarias para desarrollar la investigación. En el trabajo de campo, la base de análisis fueron los resultados de los cuestionarios utilizados como instrumento de recopilación de información.

El uso de los cuestionarios, permitió conocer la apreciación de las personas que se desempeñan en relación de dependencia y personas con criterio del tema de evasión fiscal en el acreditamiento de la planilla por IVA al Impuesto Sobre la Renta, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009.

Se traslado el cuestionario a personal de empresas privadas y del sector publico en forma personalizada y por vía electrónica para conocer sus puntos de vista y la experiencia que han tenido en el tema.

CAPITULO IV

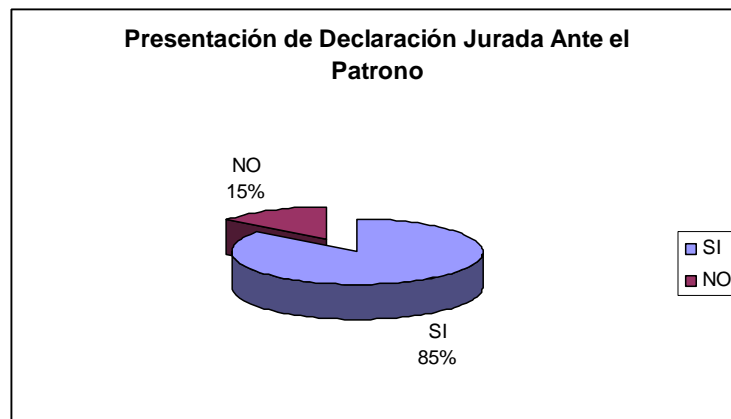
ANALISIS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Se presenta el análisis de los resultados obtenidos del cuestionario que fue trasladado a personas en relación de dependencia y personas con criterio en el tema Potencial Evasión Fiscal en la Planilla de Crédito por IVA. Con la recopilación de la información se pretende presentar el conocimiento, experiencias y opinión de las personas cuestionadas, que sirva de base para comprobar la necesidad de mejorar la fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

PREGUNTA 1:

¿Si sus ingresos anuales son mayores a Q. 36,000.00, presenta usted declaración jurada ante el patrono al inicio de cada año?

Grafica No. 1



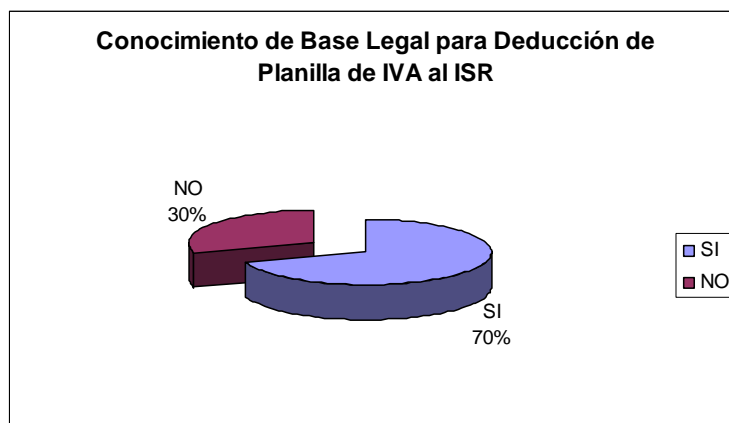
Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

Las personas que prestan sus servicios en relación de dependencia al momento de ser contratados o al inicio del periodo fiscal el 85%, devengan por concepto de sueldos y salarios un monto mayor a los Q. 36,000.00, presenta su declaración jurada ante el patrono para la determinación de sus obligaciones tributarios y el 15%, sus ingresos son inferiores a los Q.36,000.00 y por ende no están obligados a la presentación de dicha declaración

PREGUNTA 2:

¿Conoce la base legal que da el beneficio fiscal para aplicar la deducción del IVA al Impuesto Sobre la Renta resultante de sus ingresos en relación de dependencia?.

Grafica No. 2



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

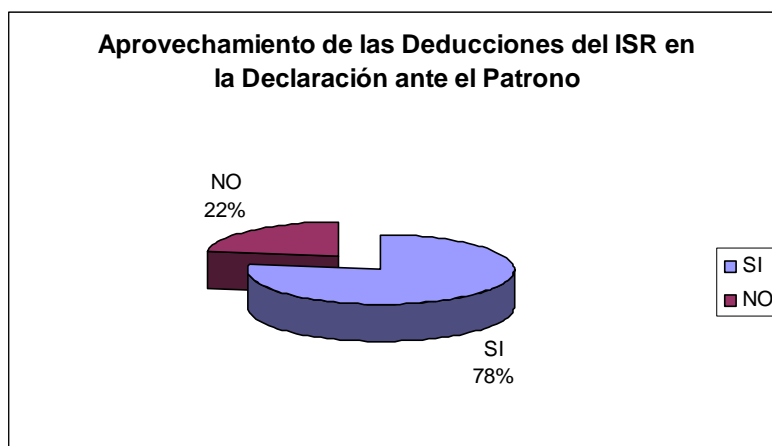
El resultado de esta pregunta se determinó que el 30% de las personas cuestionadas desconoce la base legal que les da el derecho del beneficio de las deducciones de acreditar la planilla de crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta, el 70% conocen las bases legales, el conocimiento lo han adquirido por el puesto que desempeñan dentro de las empresas, por capacitaciones que ha realizado de firmas de auditoria y la Superintendencia de Administración Tributaria.

La base legal se encuentra en el artículo 37"A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 29-92 y sus Reformas

PREGUNTA 3:

¿Aprovecha usted las deducciones que la ley del Impuesto Sobre la Renta le permite en su declaración anual presentada ante el patrono?

Grafica No. 3



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

Como resultado de esta interrogante, las personas que se desempeñan en relación de dependencia, el 78% aprovechan las deducciones contenida en el artículo 57 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92, donde debe de proyectar la estimación por el Impuesto al Valor Agregado, multiplicando el 50% del total de sus rentas netas por la tarifa del Impuesto al Valor Agregado, el monto del crédito así estimado se multiplica por el porcentaje de acreditamiento que establece el artículo 37 "A", el cual queda sujeto a la liquidación del período, mas la cuota fija sin comprobación alguna de Q. 36,000.00 y las cuotas del IGSS.

El 22% de las personas cuestionadas no aplica dicha deducción, debido a que sus ingresos son igual o menor a los Q.36,000.00.

Las deducciones aplicables a los ingresos están contenidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y son las siguientes:

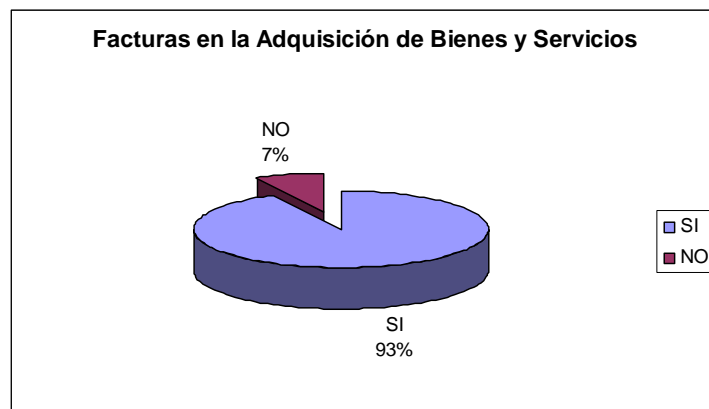
- La suma de Q 36,000.00 en concepto de deducción personal sin comprobación alguna.
- Las cuotas pagadas a colegios profesionales,
- Las cuotas de contribución al I.G.S.S.
- Las primas de fianzas, jubilaciones, montepíos.
- Las cuotas pagadas al Instituto de Previsión Militar,
- Las primas de seguro de vida, (no dótiles)
- El monto de las pensiones alimenticias fijadas por un tribunal de familia.
- El monto del Aguinaldo,
- El monto del Bono 14,

- Los gastos médicos pagados en Guatemala, tanto del contribuyente como de su cónyuge o conviviente, y de sus hijos menores de edad o discapacitados.
- Honorarios de médicos debidamente colegiados, por servicios, consultas, dictámenes, diagnósticos y tratamientos. No así las medicinas.

PREGUNTA 4:

¿En cada adquisición de bienes o servicios que realiza, exige que le emitan su respectiva factura?

Grafica No. 4



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

En los datos que se observan se establece que el 93% de las personas que trabajan en relación de dependencia, solicitan la emisión de facturas de gastos por concepto de adquisición de bienes y servicios para uso personal y de su familia, con el objeto de aprovechar los beneficios de acreditar el Impuesto al Valor Agregado al Impuesto Sobre la Renta.

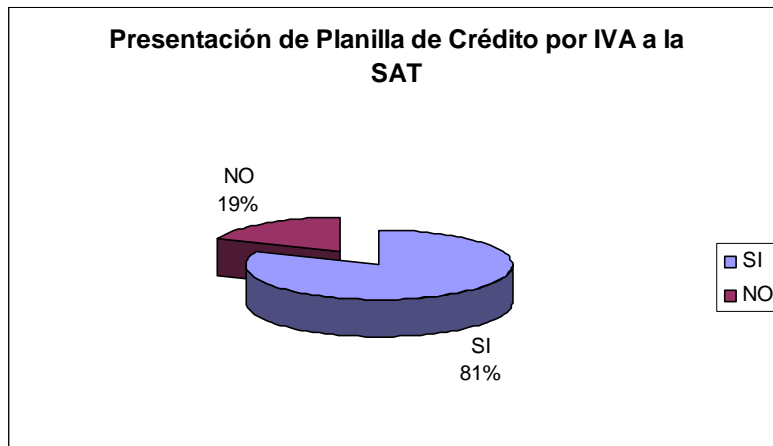
El 7% de los cuestionados no se ven en la necesidad de exigir las facturas por concepto de gastos en la compra de bienes y servicios, derivado que no le son de utilidad, por los casos siguientes:

1. Que el monto de su ingresos no superan a los Q36,000.00
2. Algunos superan los Q. 36,000.00 pero haciendo el cálculo en su declaración solamente lo hacen de carácter informativo.
3. Otras personas prestan servicios técnicos y profesionales, se encuentran el régimen del 5% pagadas directamente a las cajas fiscales, como lo establece el artículo 44"A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus Reformas.
4. Personas que prestan servicios técnicos que se encuentra el régimen de pequeño contribuyente, sus ingresos no superen a los Q. 60,000.00 anuales como establece el artículo 47 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus Reformas.

PREGUNTA 5:

¿Elabora y realiza la presentación de su planilla de crédito fiscal del IVA a la Administración Tributaria para obtener el beneficio del acreditamiento al Impuesto Sobre la Renta?

Grafica No. 5



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

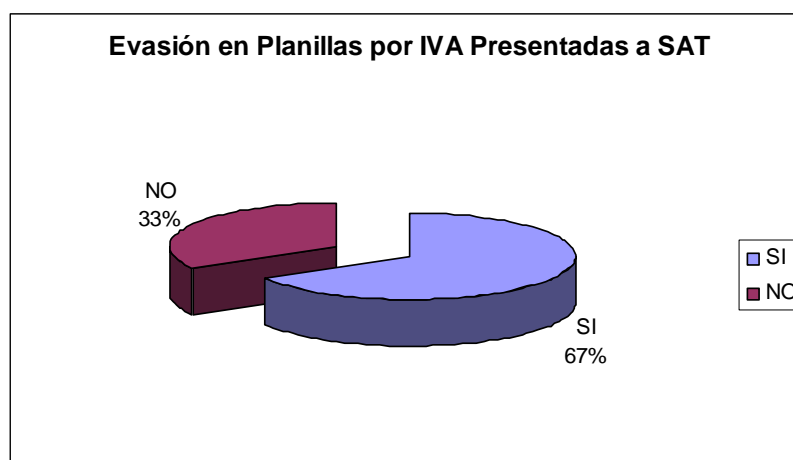
Resultado de esta interrogante, el 81% de las personas que prestan sus servicios en relación de dependencia, presentan la planilla por IVA para aprovechar el beneficio de acreditamiento al Impuesto Sobre la Renta, estos contribuyentes realizan la tabulación de las facturas por concepto de adquisición de bienes y servicios para el uso personal y de su familia, la planilla es presentada en los primeros diez días hábiles del mes de enero de cada año a la Superintendencia de Administración Tributaria, como lo establece el artículo 37"A" de lo contrario será improcedente la acreditación de dicha planilla.

El 19% no presenta planilla de crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta, debido que sus ingresos no superan o son iguales a los Q 36,000.00 por lo que no tienen la necesidad de efectuar dicho acreditamiento.

PREGUNTA 6:

¿Considera usted que las planillas presentadas a la Administración Tributaria contienen actos de evasión tributaria?

Grafica No. 6



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

A los contribuyentes que fueron cuestionados, el 67% indican que las planillas de crédito por IVA, presentan actos de evasión tributaria y el 33% indican que no existen dichos actos de evasión.

PREGUNTA 7:

¿Si su respuesta es afirmativa cuales son los casos de evasión que considera usted que contienen las planillas?

El 67% que indicó que si existen actos de evasión tributaria, y que los mismos se dan en los casos siguientes:

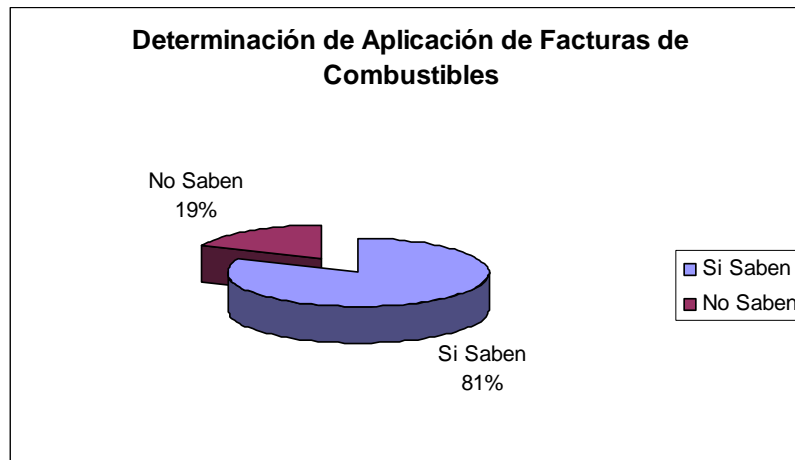
- Consignar facturas con Número de Identificación Tributaria diferentes al declarante.
- Adquirir facturas por compras no efectuadas por el contribuyente.
- Aumento del monto real de las facturas.
- Compra de facturas a otros contribuyentes de distintos regimenes.
- Facturas de empresas o contribuyentes inexistentes.
- No documentan planillas.
- Incluyen Recibos y otros documentos no legales.
- Consignar facturas de otros periodos.
- En las facturas de combustibles no se descuenta el Impuesto de Distribución de Petróleo y sus Derivados –IDP-.

- Documentos que no llenan los requisitos legales, que están respaldando con facturas, pero el bien o servicio no han servido para uso personal ni de su familia.
- Compra de facturas falsas para ajustar el crédito.
- Manipulación de datos en la planilla para incrementar el crédito.
- Deducción de facturas de energía eléctrica incluyendo la tasa municipal.
- Consignar facturas de combustible cuando el contribuyente no tiene vehículo.
- Gastos médicos inexistentes.
- Reportar facturas en un día de compra, puede aparecer una cantidad significativa de gastos que en la realidad no fueron efectuados.

PREGUNTA 8:

¿Sabe usted cual es el procedimiento que se debe realizar en las facturas de combustible para efectos de la planilla de IVA?

Grafica No. 7



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

En esta interrogante se determinó que el 81% de los contribuyentes cuestionados sabe el procedimiento correcto para operar las facturas por concepto de combustibles, indican que hay que separar el Impuesto de Distribución de Petróleo y sus Derivados para obtener la base para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado y el resultado es lo que se consigna en la planilla de crédito de IVA. Sin embargo, el 19% no sabe dicho procedimiento y por ende en la planilla del crédito por IVA anota la totalidad de la factura para obtener el beneficio de acreditamiento.

Procedimiento para la determinación del cálculo del IDP es el siguiente:

1) Determinar los galones comprados.

2) Obtener el IDP pagado en la factura, la cantidad de galones comprados multiplicado el IDP, Según el artículo 12 "A" de la Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92 y sus Reformas, establece las siguientes tasas:

Gasolina superior	Q. 4.70
Gasolina regular	Q. 4.60
Gasolina de aviación	Q. 4.70
Diesel y gas oil	Q. 1.30

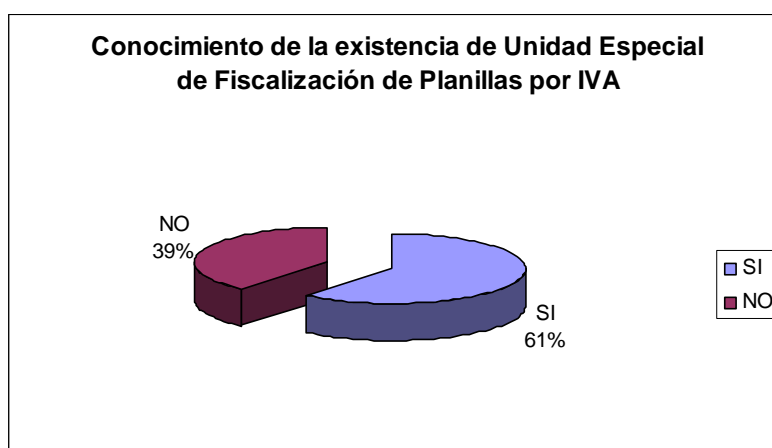
Debe restar el valor obtenido en la operación al valor de la factura y consignar la diferencia en la planilla para obtener el beneficio de crédito por IVA.

Sin embargo la Superintendencia de Administración Tributaria, con la actualización al programa se PlanIVA, hizo la implementación para que la facturas por combustibles se realice la separación de IDP a partir del 2010 y de utilización obligatoria a partir de año 2011.

PREGUNTA 9:

¿Tiene conocimiento que la Administración Tributaria tiene una Unidad de Fiscalización Especial para la verificación de las planillas de IVA?

Grafica No. 8



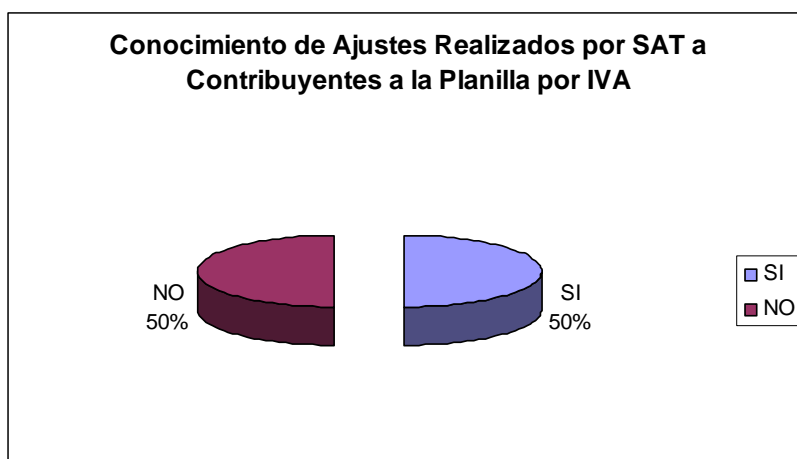
Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

Se determinó que los contribuyentes cuestionados, el 61% indica tener conocimiento que la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con una Unidad Especial de Fiscalización de planillas de crédito por IVA. Y el 39% desconoce que exista dicha unidad, por lo que es importante que la Administración Tributaria de a conocer la existencia de su unidad específica a través de información por vía televisiva y medios escritos, para que todos los contribuyentes sepan la función que tiene asignada y cual es la forma de operar.

PREGUNTA 10:

¿Tiene usted conocimiento que la Administración Tributaria ha realizado ajustes a los contribuyentes en relación de dependencia por evasión en las planillas de IVA?

Grafica No. 9



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

Se puede observar que del total de contribuyentes cuestionados, el 50% tiene conocimiento de que la Superintendencia de Administración Tributaria ha efectuado ajustes a personas que se desempeñan en relación de dependencia, por la presentación de la planilla sin documentos de soporte, que no llenan los requisitos legales y por mala determinación o determinación incorrecta del crédito fiscal al Impuesto Sobre la Renta.

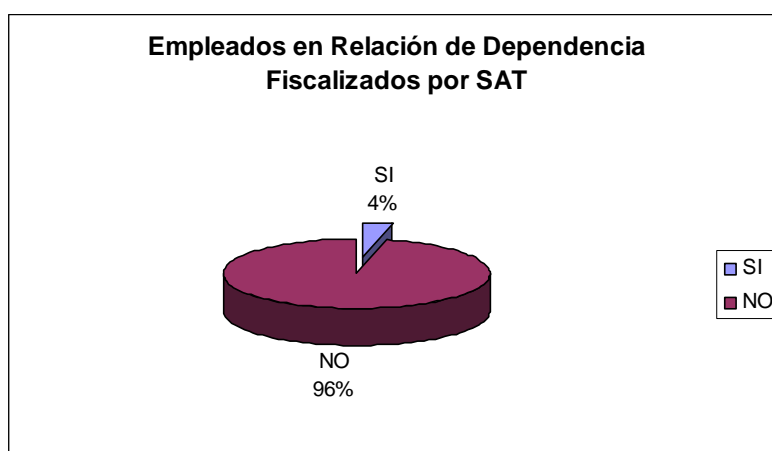
El 50% indica que desconoce que la Superintendencia de Administración Tributaria ha realizado ajustes, el desconocimiento que tienen muchos contribuyentes lleva a que se arriesguen a ingresar facturas de compras que no han servido para uso personal ni de su familia, conteniendo falsedad en la información presentada en la planilla de crédito por IVA, por lo que es necesario

que la administración tributaria realice la concientización a los contribuyentes por medios televisivos y escritos, indicando el castigo que tiene el contribuyente, al presentar documentos que no cumplen con los requisitos legales para poderlos acreditar al Impuesto Sobre la Renta,

PREGUNTA 11:

¿Usted ha sido fiscalizado por la Administración Tributaria?

Grafica No. 10



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

De los contribuyentes que prestan sus servicios en relación de dependencia cuestionados solamente el 4% han sido fiscalizados una sola vez por la Superintendencia de Administración Tributaria, el 96% no han sido fiscalizados, lo que la administración tributaria debe de ampliar la base aleatoria e intensificar la fiscalización.

Procedimiento que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria para fiscalizar las planillas de crédito por IVA.

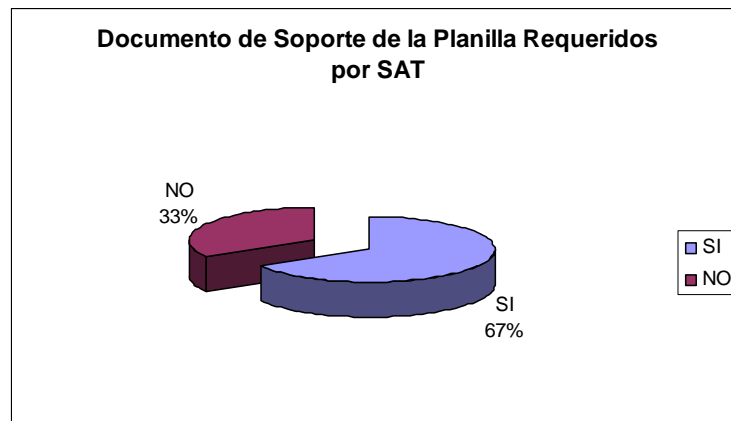
- Lo realiza selectivamente y analiza la facturación, las que se encuentran dudosas llama al contribuyente que se presente a SAT con la documentación de respaldo.
- Se selecciona una muestra al azar.
- Cruce de información.
- Seleccionan planillas en forma aleatoria y se notifican para su respectiva revisión.
- Notifican al contribuyente seleccionado y revisa la documentación de soporte.
- Programan auditoria a planillas con inconsistencia.

- Verifican a través del patrono y empleado.
- Seleccionan planillas de mayor cuantía de ingresos superiores a una determinada cantidad de referencia.
- Realizan cruce de información entre la conciliación anual del patrono y la planilla presentada por el contribuyente.
- Utilizan sistema al azar por empresa y por monto de crédito fiscal.
- Verifican a través de una unidad específica cierta cantidad de planillas del universo con que cuenta.

PREGUNTA 12:

¿Cuenta con los documentos de soporte de la planilla IVA, en el orden requerido por la administración tributaria?

Grafica No. 11



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

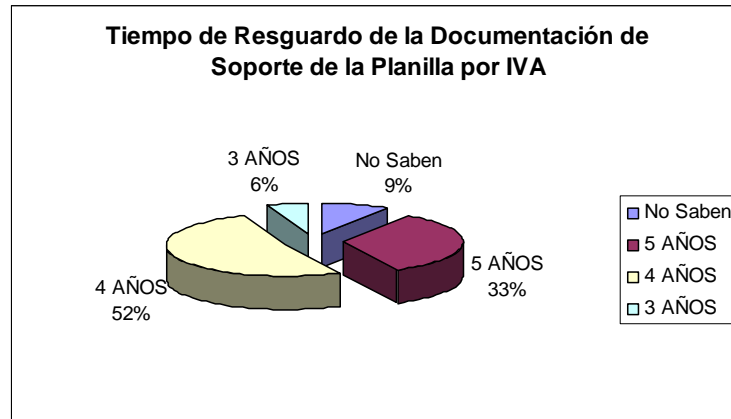
Del resultado de esta interrogante se determinó que el 67% de las personas que prestan sus servicios en relación de dependencia, cuenta con los documentos de soporte de la planilla requerido por la Administración Tributaria, ordenado específicamente en orden cronológico y el 33% no cuenta con este ordenamiento, por lo que al requerirles la información pueden presentar problemas para la búsqueda de un documento específico, y por ende, pueden enfrentar pérdida de la documentación de soporte y la Superintendencia de Administración Tributaria los sancionaría de acuerdo al artículo 89 del Código Tributario.

Por lo que es aconsejable tener la documentación ordenada adjunto a la planilla presentada a SAT por cada periodo fiscal.

PREGUNTA 13:

¿Cuanto Tiempo debe de resguardar la documentación de soporte de la planilla del crédito fiscal del IVA, presentada a la Administración Tributaria para cada periodo fiscal?

Grafica No. 12



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

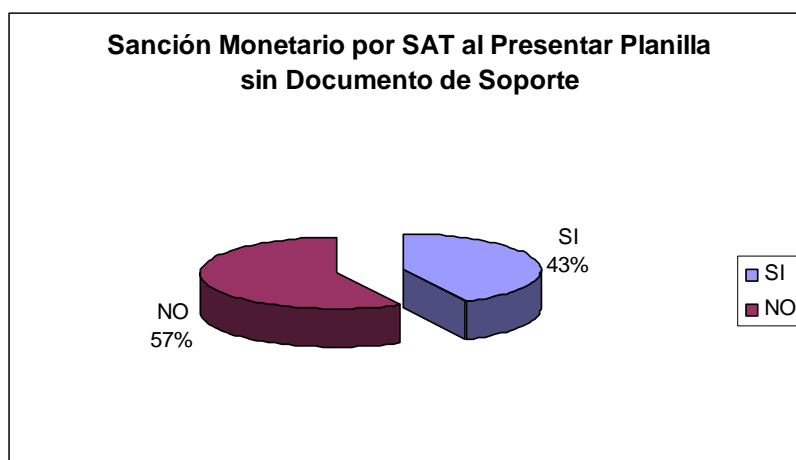
De las personas cuestionadas sobre el tiempo que se debe de resguardar las facturas por concepto de adquisición de bienes y servicios para uso personal y de su familia, el 9% no sabe por cuanto tiempo debe guardar la documentación de soporte de la planilla, el 6% indica que debe de resguardarla por 3 años, el 52% determino que son 4 años y el 33% indica que se resguarda por 5 años.

De los resultados obtenidos, el 52% de los cuestionados respondieron correctamente que son 4 años como lo establece el artículo 47 del Código Tributario, es el lapso de tiempo que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar verificaciones y ajustes de las obligaciones tributarias.

PREGUNTA 14:

¿Tiene conocimiento del importe monetario de las sanciones económicas que impone la administración tributaria por la presentación de información sin respaldo en la planilla para el crédito fiscal del IVA?

Grafica No. 13



Fuente: Datos Obtenidos de los cuestionarios realizados en el mes de julio del año 2010.

Se determinó en esta interrogante que el 57% de los cuestionados desconoce las sanciones monetarias que la Superintendencia de Administración Tributaria impone a los contribuyentes que se desempeñan en relación de dependencia, al presentar la planilla de crédito por IVA sin documento de soporte, y el 43% indica tener conocimiento de las sanciones impuestas.

La unidad especial de fiscalización de la planilla de crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta de la Superintendencia de Administración Tributaria, efectúa los ajustes a las personas que presentan planilla de crédito por IVA y el cual contiene facturas o documentos que no llenan los requisitos legales o no se cuenta con la documentación de soporte, de la siguiente manera:

1. Se determina el monto de documentos que no llenan los requisitos legales o no se cuenta con documentación de soporte y se efectúa el cobro del crédito aplicado por el contribuyente.
2. Se efectúa el cálculo de intereses y mora.
3. Se efectúa un cobro de Q. 750.00 por concepto de presentación extemporánea, cuando el contribuyente es fiscalizado después de 100 días del cierre fiscal.
4. El contribuyente efectúa el pago en las cajas fiscales y posteriormente se presenta nuevamente a la unidad de fiscalización para que le extiendan la constancia de atención de citación correspondiente.

En el artículo 88 y 89 del Código Tributario establece, la omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación

no constituya delito, la multa es equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido y se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios que correspondan.

Sin embargo la administración tributaria no aplica las sanciones contenidas en los artículos 88 y 89 del código tributario, en el caso del cobro de Q. 750.00 es para la presentación extemporánea y se encuentra regulado en el artículo 94 inciso 9 del Código Tributario, dicho cobro es improcedente porque lo que se esta realizando es una rectificación a la declaración jurada ante el patrono, según el artículo 106 de Código Tributario.

PREGUNTA 15:

¿Qué recomienda a la Administración Tributaria para una adecuada fiscalización a los contribuyentes que presenten planillas de IVA, para evitar la evasión tributaria?

Las personas cuestionadas recomiendan a Superintendencia de Administración Tributaria lo siguiente:

- Contar con una base de datos actualizados de los contribuyentes en relación de dependencia.
- Fortalecer la unidad especializada para la revisión y cruce de información con los proveedores que emite las facturas que están contenidas en las planillas, debe fiscalizar como mínimo el 70% del total de planillas recibidas.
- Que manejen un control respectivo a cada contribuyente.
- Validación en consumos.
- Personal capacitado para un mejor control.
- Analizar el comportamiento de las compras de cada uno de los contribuyentes.
- Fiscalizar a contribuyentes con compras significativas.
- Fiscalizar a contribuyentes sospechosos de evasión.
- Verificar las facturas de constructoras e inmobiliarias.
- Tener un plan de fiscalización para su efectividad y certeza de los datos.
- Asesorar a los empleados en relación de dependencia cada año, con respecto a los lineamientos para la presentación de la planilla, así el procedimiento para aplicación de facturas de combustibles.
- Al existir ajustes emitir la sanción correspondiente.
- Exigir que todas las planillas sean en forma electrónica para agilizar el cruce de información.
- Fiscalizar frecuentemente.

- Fiscalizar a contribuyentes con crédito fiscal alto, hacer revisiones simultáneas a familiares que presenten planilla.
- Que se proponga ampliar la base de Q.36,000.00 a Q.48,000.00 por deducción por gastos personales y obligar a que la presentación de la planilla sea por medios electrónicos.
- Realizar muestras selectivas para auditar, previamente operar auditoria de gabinete, verificar facturas de mayor cuantía con proveedores.
- Que los planes de auditoria vayan enfocadas a personas que tienen ingresos mayores de Q. 150,00.00 anuales.
- Mejorar estadísticas de rubros de gastos por contribuyente.
- Fortalecer los cruces de información.
- Revisión inmediata del periodo que esta finalizando.
- Conciliar y verificar los documentos de soporte que van consignadas en la planilla de IVA.
- En base a la Constitución Política de la Republica y demás leyes tributarias, otorgándole al contribuyente el derecho de defensa al momento de encontrar anomalías en el proceso de revisión.

PREGUNTA 16:

¿Que recomienda hacer a los trabajadores en relación de dependencia obligados a presentar la planilla para el crédito fiscal del IVA, para lograr un aprovechamiento adecuado y obtener el beneficio fiscal por el IVA acreditado al Impuesto Sobre la Renta?

Las personas cuestionadas recomiendan a los contribuyentes lo siguiente:

- Solicitar facturas por la adquisición de bienes y servicios.
- Guardar la documentación de soporte de la planilla debidamente ordenada para no sufrir ajustes por la Superintendencia de Administración Tributaria.
- Lleven un orden cronológico de facturas.
- Realizar sumatoria de facturas para no presionarse al final del periodo.
- Tener conocimiento de las bases legales, derechos y obligaciones.
- Ingresar todas las facturas relacionadas por hospitalización, tratamientos médicos del contribuyente, conyugue e hijos menores de 18 años o con discapacidad.

- Interesarse por conocer la metodología y aplicación, para no cometer errores en la presentación de la planilla, así como llevar control de las retenciones que se efectúen mensualmente.
- En caso de que los establecimientos no emitan factura deben de denunciarlo ante la Superintendencia de Administración Tributaria.
- Recibir capacitación para cumplir con sus obligaciones.
- Tener todas sus facturas ordenadas y guardándolas en un lugar específico, para presentarla en el momento o plazo requerido por la SAT.
- Para optar por el beneficio del crédito de IVA, debe presentarlo en tiempo como estipula la ley.
- Ingresar sus facturas oportunamente para que al final del periodo no tenga contratiempos.
- Declarar sus compras y aprovechar su crédito fiscal correspondiente.
- Informarse sobre cualquier reforma a la ley.
- Ser honestos con los gastos que declaren en la planilla.
- Proyección de gastos en enero y julio para no correr a última hora.
- Realizar tabulación de facturas con una frecuencia de 2 a 3 meses.

CONCLUSIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, ente recaudador de los tributos, cuenta con una unidad especial para la fiscalización de las planillas de IVA por crédito al Impuesto Sobre la Renta, tiene personal profesional capacitado en el ramo, sin embargo es necesario capacitar mas profesionales, dar mayor amplitud a la muestra seleccionada para su fiscalización y evitar la evasión fiscal.
2. La evasión fiscal por medio de planillas de crédito por IVA al Impuesto Sobre la Renta, es muy frecuente porque la fiscalización a los contribuyentes es muy limitada.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria no cuenta con programas de concientización al contribuyente para que el pago sea en forma voluntaria y correcta, solamente se focaliza en el cumplimiento de las obligaciones formales y por ende es bajo el riesgo de detección.
4. La forma de presentar la planilla de IVA, es por medio electrónico o impreso y la mayor parte es presentada en forma impresa, el cual hace difícil la tarea de fiscalización de la administración tributaria, por el volumen de papel que acumula y el cruce de información es lenta.
5. De los resultados obtenidos se determinó que 57% de los cuestionados desconocen las sanciones que la Superintendencia de Administración Tributaria impone a personas que presentan planilla de crédito por IVA, con documentación falsa, sin documentación de soporte o por determinación incorrecta del crédito fiscal.

RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria debe de capacitar a más profesionales y fortalecer la unidad especializada de fiscalización de las planillas de crédito por IVA, el cual permite ampliar la muestra seleccionada y fiscalizar a más contribuyentes y por ende, disminuir la evasión fiscal.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria debe de ampliar la base de selección de la muestra e intensificar la fiscalización con el objetivo de minimizar la evasión fiscal que se produce en la documentación contenida en la planilla de crédito por IVA.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria debe de concientizar a los contribuyentes para que los pagos de impuestos sean voluntariamente, en forma correcta y sin necesidad de aplicar el procedimiento coercitivo.
5. Obligar que todas las planillas deben de presentarse por medio electrónico, facilitando el cruce de información con proveedores que emiten facturas de alta denominación y obligar a todos los contribuyentes hacer uso del programa asiste libros, y la fiscalización será más ágil.
6. Que la Superintendencia de Administración Tributaria realice campañas de información sobre las sanciones que le se serán aplicadas a todos los contribuyentes que en forma consciente o inconsciente realicen actos de evasión tributaria y castigando severamente a los que realicen actividades evasivas, como lo establece el artículo 89 del Código Tributario.

BIBLIOGRAFÍA

- 1 Albeño Ovando, Gladis Yolanda. "Derecho Procesal Penal, El Juicio Oral en el Proceso Penal Guatemalteco". Litografía Llerena. Segunda edición, Guatemala 2001.
- 2 Avila Del Cid, Roberto Carlos. "Procedimiento Administrativo Tributario Guatemalteco". Instituto de Investigaciones Jurídicas URL. Guatemala 2001.
- 3 Calderón Morales, Hugo Haroldo .Derecho Administrativo I. Guatemala. Editorial Estudiantil Fénix, 2005.
- 4 Calderón Morales, Hugo Haroldo. Derecho Administrativo II. Guatemala. Editorial Estudiantil Fénix, 2005.
- 5 Camargo Hernández, David Francisco, Evasión Fiscal un problema a Resolver, Bogota 2001,
- 6 Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal, "Pacto Fiscal se centra en frenar la elusión", Siglo Veintiuno, Guatemala, 11 de abril 2007, Número: 6143.
- 7 Congreso de la Republica de Guatemala, Decreto 1-98 , Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala, febrero 1998.
- 8 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Ley Número 6-91 y sus Reformas Decreto 29-2001, Código Tributario, Guatemala, enero 2004.
- 9 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Ley Número 17-73 y sus Reformas, Código Penal, Guatemala, julio 1973.
- 10 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Ley Número 20-2006, Ley Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Guatemala, Junio 2006.
- 11 Congresos de la república de Guatemala, Decreto Ley Número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento. Ediciones Fiscales, S. A. Guatemala, enero de 2002.

- 12 Congresos de la república de Guatemala, Decreto Ley Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento. Ediciones Fiscales, S. A. Guatemala, Enero de 2002.
- 13 De Barros Carvalho, Paulo, "Derecho Tributario", Buenos Aires, Argentina, Editorial Ábaco. 2004.
- 14 Díaz González, Dr. Eliceo, Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta Retención a Salariados, Colegio de la Frontera Norte, México 2005.
- 15 Escobar Menaldo, Morales Ortiz y Batres Rojas. "La Política Fiscal en Guatemala, Volumen II Fortalecimiento de las Sanciones Penales relacionadas con la Defraudación Fiscal y la Capacidad de Investigación y Sanción del Ministerio Público y Organismo Judicial". Guatemala 2000.
- 16 Giorgetti, Armando, "La evasión Tributaria", Buenos Aires, Argentina: Ediciones de Palma 1967.
- 17 Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Centro de Estudios Estratégico, México Distrito Federal, enero 2008.
- 18 Instituto Superior de Tecnicas y Practicas Bancarias, Revista Finanzas & Banca, Exenciones tributarias, Disponible en: www.iberfinanzas.com/index.php/E/exencion-tributaria.html
- 19 Margain Manautou, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", México, Editorial Universitaria Potosina, 1977.
- 20 Ministerio de Hacienda, Ministerio de Hacienda, Gobierno del Salvador, "Lagunas Fiscales", Salvador, 2006. Disponible en: www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=17762779&_dad=portal&_schena=PORTAL-58K-
- 21 Monografias.com, Medios de la extinción de la obligación tributaria, Disponible en: www.monografias.com/trabajos15/extincion-tributaria/extincion-tributaria.shtml

- 22 Osorio, Manuel, "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales", Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta 2001.
- 23 Openerp.com, Exención en el pago de contribuciones, Disponible en: www.mitecnologico.com/Main/ExencionEnPagoDeContribuciones
- 24 Porras y López, Armando, "Derecho Fiscal", México, Editorial Porrúa, 1977.
- 25 Real Academia Española, Diccionario de la Real Academia Española. (21a. ED.) España: Autor (1992).
- 26 Seco, Ricardo Francisco, El concepto de la relación de dependencia. Breve visión histórica de los modos de producción y su cambio. Disponible en: <http://www.colegiodeabogados.org.ar/subsitios/documents/Inst...> - 38k -
- 27 Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno, Acuerdo del Directorio No. 07-2007, Guatemala, Septiembre de 2007
- 28 UNAV Economía del Sector Público. "La Evasión Fiscal", Francia, 2006. Disponible en: www.unav.es/economíadesectorpúblico2/6apunte.pdf.
- 29 Velasco Garcés, Carlos, "Los Escudos Fiscales y su Incidencia en las recaudaciones", I conferencia Nacional Anticorrupción, Quito – Guayagil, julio 1998.
- 30 Betas Xuletas, Exenciones Ordinarias, Disponible en: www.xuletas.es/ficha/dasdas.

ANEXOS

ANEXOS

1. Cuestionario Potencial Evasión Fiscal en Planilla de Crédito por IVA
2. Declaración Jurada Ante el Patrono Del Impuesto Sobre la Renta SAT No. 1101
3. Planilla de Crédito Por IVA SAT No. 1111
4. Caso Práctico

ANEXO 1

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**CUESTIONARIO PARA LA ELABORACIÓN DE TESIS DE POSTGRADO
POTENCIAL EVASION FISCAL EN LA PLANILLAS DE CREDITO POR IVA**

**INSTRUCCIONES: Por favor responda las siguientes preguntas.
Las interrogantes del presente cuestionario, tienen por objeto recabar información, a cerca del derecho que tienen las personas individuales que presten sus servicios en relación de dependencia, sobre el acreditamiento de la planilla de crédito por Impuesto al Valor Agregado (IVA) al Impuesto Sobre la Renta (ISR), pagado durante el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año, y su potencial evasión fiscal en derecho de dicho crédito.**

1. ¿Si sus ingresos anuales son mayores a Q. 36,000.00, presenta usted declaración jurada ante el patrono al inicio de cada año?

SI NO

2. ¿Conoce la base legal que da el beneficio fiscal para aplicar la deducción del IVA al impuesto sobre la renta resultante de sus ingresos en relación de dependencia?.

SI NO

3. ¿Aprovecha usted las deducciones que la ley del Impuesto Sobre la Renta le permite en su declaración anual presentada ante el patrono?

SI NO

4. ¿En cada adquisición de bienes o servicios que realiza, exige que le emitan su respectiva factura?

SI NO

5. ¿Elabora y realiza la presentación de su planilla de crédito fiscal del IVA a la Administración Tributaria para obtener el beneficio del acreditamiento al Impuesto Sobre la Renta?

SI NO

6. ¿Considera usted que las planillas presentadas a la Administración Tributaria contienen actos de evasión tributaria?

SI NO

7. ¿Si su respuesta es afirmativa cuales son los casos de evasión que considera usted que contienen las planillas?

8. ¿Sabe usted cual es el procedimiento que se debe realizar en las facturas de combustible para efectos de la planilla de IVA?

9. ¿tiene conocimiento que la Administración Tributaria tiene una Unidad de Fiscalización Especial para la verificación de las planillas de IVA?

SI NO

10. ¿Tiene usted conocimiento que la Administración Tributaria ha realizado ajustes a los contribuyentes en relación de dependencia por evasión en las planillas de IVA?

SI NO

11. ¿Usted ha sido fiscalizado por la Administración Tributaria?

SI NO

12. ¿Cuenta con los documentos de soporte de la planilla IVA en el orden requerido por la administración tributaria?

SI NO

13. ¿Cuanto Tiempo debe de resguardar la documentación de soporte de la planilla del crédito fiscal del IVA presentada a la Administración Tributaria para cada periodo fiscal?

14. ¿Tiene conocimiento del importe monetario de las sanciones económicas que impone la administración tributaria por la presentación de información sin respaldo en la planilla para el crédito fiscal del IVA?

SI NO

15. ¿Qué le recomienda a la Administración Tributaria para una adecuada fiscalización a los contribuyentes que presenten planillas de IVA, para evitar la evasión tributaria?

16. ¿Que recomienda hacer a los trabajadores en relación de dependencia obligados a presentar la planilla para el crédito fiscal del IVA, para lograr un aprovechamiento adecuado para obtener el beneficio fiscal por el IVA acreditado al impuesto sobre la renta.?

ANEXO 2

IDENTIFICACION		PERIODO A DECLARAR		SAT-No.1101 3877928	
01	NÚMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)	DEL	DIAS	MES	AÑO
02		AL			
04	APELLIDOS Y NOMBRES				
05	NÚMERO E NOMBRE DE CALLE O AVENIDA	06	NÚMERO CASA	07	APTE. O SIMILAR
08		09	ZONA	10	COLUMNA O BARRIO
11	MUNICIPIO	12	TELÉFONO	13	FAX
14		15	AFDO. POSTAL	16	E-MAIL
Nombre del patrono ante quien presenta la declaración:		N.I.T.		RENTA NETA	
Detalle de otros patronos:				16 Q.	
				17	
				18	
				19	
Total renta neta				20 Q.	
Deducciones personales (Art. 37, ley ISR)		21		0	
Valor cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social		22			
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos		23			
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)		24			
Valor cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial		25			
Otros gastos (donaciones, fianzas, colegiaturas profesionales y otros)		26			
Total de deducciones (suma casillas 21 a la 26)		27 Q.			
Renta imponible o pérdida fiscal (casilla 20 menos casilla 27)		28			
DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS					
DIA		LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION		FIRMA	
MES		AÑO			
AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO					
Impuesto anual a pagar (sobre casilla 28 aplique escala de tarifas del impuesto)		29 Q.			
Menos crédito estimado por impuesto al Valor Agregado		30			
Impuesto anual sujeto a retención		31			
Retención mensual (casilla 31 dividido entre número de meses del período)		32			
AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO					
Impuesto anual a pagar (casilla 29)		33 Q.			
Menos crédito por el impuesto al Valor Agregado pagado. (Según copia planilla presentada ante SAT)		34			
Impuesto anual definitivo		35			
Menos otros créditos		36			
Subtotal		37			
Menos Retenciones al impuesto practicadas		38			
Impuesto a retener o retenido en exceso		39			

DISTRIBUCION GRATUITA

ANEXO IV
CASO PRACITO

El señor Juan Antonio Pérez, labora en la Empresa Los Buenos Precios, S.A., ubicado en la 18 calle 1-59 de la zona 1, Guatemala, ocupando el puesto de Gerente Administrativo, devengado un salario de Q 10,000.00 mensuales, incluida la bonificación según Decreto 37-2001, con bono 14 y aguinaldo de Q. 10,000.00 cada uno.

El 15 de enero de 2009 efectuó su proyección de ingresos para determinar el monto de la retención que se le hará mensualmente.

El 15 de enero de 2010 efectuó la liquidación definitiva anual del Impuesto sobre la Renta ante el patrono, para efectos de la liquidación presenta la siguiente documentación:

1. Gastos médicos por Q, 5,000.00 por concepto de intervención quirúrgica de su esposa en el mes de agosto de 2009.
2. Donación de Q 6,000.00 efectuada a la Fundación Vivamos con Amor, cuenta con el Recibo de ingresos autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. Planilla presentada a la Administración Tributaria por un monto de Q 9,107.14 de crédito por Impuesto al Valor Agregado.
4. Se le efectuaron las Retenciones en forma mensual por la cantidad de Q. 332.57
5. En la liquidación definitiva anual se determino que se efectuaron retenciones en exceso por la cantidad de Q. 2,907.18, el cual fue devuelto al contribuyente el 31 de enero de 2,010.

Dentro de la planilla figuran facturas por compra de Vehículos de la manera siguiente:

Vehiculo marca Toyota Tercel color celeste, modelo 2008, según factura No. 11422 de Importaciones, Ventas y Exportaciones, S.A. de fecha 01 de marzo de 2008, por un monto de Q. 45,000.00.

Vehiculo marca Toyota Tercel color verde, modelo 92, según factura No. 23133 de Continental Motores, S.A. de fecha 30 de septiembre de 2009, por un monto de Q. 35,000.00.

La Superintendencia de Administración Tributaria, le notifica mediante la CITACION GRC No. 02438-2010, de fecha 04 de marzo de 2010, que se presente a la 7ª. Avenida 1-20 zona 4, Nivel 13, Edificio Torre Café, Ciudad de Guatemala, el día 18 de marzo del año 2011. Con el objeto de fiscalizar el crédito fiscal consignado en la planilla del Impuesto al Valor Agregado.

El contribuyente se presenta a dicha citación con la documentación de soporte, y al momento de realizar la revisión respectiva, el Auditor Fiscal determina que el crédito por la compra del vehículo Toyota Tercel color verde, es improcedente porque es de modelo 92, según la tarifa que le corresponde acreditar es de Q. 100.00, por concepto del Impuesto al Valor Agregado como lo establece la tarifa del Artículo 55, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del congreso de la Republica.

Por lo que le hace entrega de la constancia de atención de citación, indicándole el ajuste correspondiente.

Le efectúan el nuevo calculo en el formula No. 1101, para que se presente a realizar el pago del ajuste determinado.

Se adjuntan los formularios siguientes:

1. Declaración jurada, proyectada para el periodo fiscal 2009
2. Declaración jurada, Liquidación definitiva del periodo fiscal 2009
3. Planilla presentada por el contribuyente
4. Notificación presentada por la Superintendencia de Administración Tributaria.
5. Constancia de atención de citación
6. Formulario SAT 1101, con la determinación de Impuesto a Pagar por el ajuste efectuado.

El contribuyente con el objeto de que no sean afectas sus finanzas puede solicitar convenio de pago como lo establece el artículo 42 del Código Tributario, Decreto 6-91 del congreso de la Republica, mediante un memorial dirigido a la Sección de Cobranza Administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria, exponiendo la relación clara y precisa que justifique las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación tributaria e indicando las cuotas que esta sujeto el pago de dicha obligación.

Al presentar dicho memorial debe de llenar el formulario No. SAT-No. 821, Formulario Solicitud Convenio de Pago, para dar tramite y espera la resolución en 10 días hábiles a partir de su presentación.



**DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL: 3 2 3 2 3 2 3 2
 PERÍODO A DECLARAR: DEL 01/01/2009 AL 31/12/2009
 SAT-NO. 1101 4980421
 PRESENTE Y SOBRES: PEREZ, JUAN ANTONIO
 DIRECCIÓN Y CANTÓN: 40 CALLE 2-22 7 SAN MIGUEL GUATEMALA
 GUATEMALA

Nombre del persona ante quien presta la declaración	RUT	RENTAS
LOS BUENOS PRECIOS, S.A.	250250-8	140,000.00
Detalle de otras personas:		

Total otras personas		140,000.00
Declaraciones presentadas (Art. 25, ley IPR)	21	36,000.00
Valor total por contribuciones de seguro social y otros pagos de seguridad social	22	5,796.00
Valor pagado por seguros de vida, accidentes, enfermedades y gastos médicos	23	-----
Gastos médicos, hospitales y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	24	-----
Valor pagado por servicios financieros pagados por seguridad social	25	-----
Otros gastos (educación, salones, colegiaturas profesionales y otros)	26	20,000.00
Total deducciones (suma celdas 21 a la 26)	27	61,796.00
Renta imponible o producto fiscal (celda 21 menos celda 27)	28	78,204.00

DECLARO Y JURD QUE LOS DATOS COMISIONADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL: 1 5 0 1 2 0 0 9

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto a la renta pagado (debe ser el 15% sobre el monto de la renta del (28) (29))	29	12,390.80
Monto creditado por Inversión al Valor Agregado	30	8,400.00
Impuesto sobre el consumo	31	3,990.80
Retención mensual (celda 28) (celda 29) (celda 30) (celda 31)	32	332.57

AJUSTE POR CRÉDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Impuesto a la renta pagado (celda 29)	33	-----
Monto creditado por el impuesto al Valor Agregado pagado (Según celdas planilla presentada ante SAT)	34	-----
Impuesto sobre el consumo	35	-----
Monto otros créditos	36	-----
Subtotal	37	-----
Monto Retención al impuesto creditado	38	-----
Impuesto a pagar cuando excede	39	-----



**DECLARACIÓN JURADA ANTE EL PATRONO
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

NÚMERO DE IDENTIFICACION FISCAL (NIF) 3 2 3 2 3 2 3 2		PERIODO A DECLARAR DE: 01 01 2009 A: 31 12 2009			SAT-NO. 1101 4980423
NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE PEREZ, JUAN ANTONIO					
DIRECCION DE CALLE O AVENIDA 40 CALLE		MUNICIPIO 2-22	CANTON O MUNICIPIO 7 SAN MIGUEL	DEPARTAMENTO GUATEMALA	
CIUDAD GUATEMALA					

DESCRIPCION DE INGRESOS O GASTOS	NIT	PENALIZACION	
LOS BUENOS PRECIOS	250250-8	140,000.00	
Transferencias de otros patrones		-----	
Totales ingresos		140,000.00	
Deducciones personales (Art. 37, ley 97)	36,000.00	[REDACTED]	
Valor exento por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social	5,796.00		
Valor prima por seguros de vida o de invalidez, de accidentes laborales y de gastos médicos	-----		
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (polizas con copagos)	5,800.00		
Valor cuotas por servicios de enseñanza (pagos por servicios educativos)	-----		
Otros gastos (donaciones, intereses, otros gastos profesionales y otros)	26,000.00		
Formas de deducciones (para deducir de 21 a la 28)			72,796.00
Resto ingresos o pérdidas fiscales (suma 20 menos cuota 21)			67,204.00

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

CLASE Y FORMA DE DECLARACION: 15
 PERIODO: 0 1
 AÑO: 2 0 1 0

AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO

Impuesto anual a pagar (suma cuotas 28, excepto cuotas de cuotas de impuesto)	29	-----
Monto crédito exento por impuesto al Valor Agregado	30	-----
Impuesto anual a pagar (suma 29)	31	-----
Resto de ingresos (suma 31 dividido entre número de meses del periodo)	32	-----

AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Impuesto anual a pagar (suma 31)	33	10,190.80
Monto crédito por el impuesto al Valor Agregado pagado (Según copia planilla presentada ante SAT)	34	9,107.14
Impuesto anual definitivo	35	1,083.66
Resto otros cobros	36	-----
Total	37	1,083.66
Monto total a pagar al contribuyente	38	3,990.84
Impuesto a valor agregado (suma 37)	39	(2,907.18)



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
PLANILLA PARA EL CREDITO POR IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CIUDAD Y FECHA DE PRESENTACIÓN **GUATEMALA 10/01/10**
 DIA **10** MES **01** AÑO **2010**

SAT-NO. 1114 Pág: 1/2

TRANSITO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (IT) **PERIODO A DECLARAR** **ADMINISTRACION**
 3 2 3 2 3 2 3 - 2 DEL 01 01 2009 AL 31 12 2009 **692207042011-43**

APellidos y nombres **JUAN ANTONIO PEREZ**
NOMBRE O NÚMERO DE CALLE O AVENIDA 40 CALLE **NÚMERO (CALLE)** 2-22 **AFTO. O BARRIO** 7 **COLONIA O BARRO** SAN MIGUEL **DEPARTAMENTO** GUATEMALA
MUNICIPIO GUATEMALA **TELEFONO** 744 **AREAS POSTAL** **CORREO ELECTRONICO**
APPELLON Y SOBRENOM (NOMBRE O DOMINACIÓN SOCIAL DEL PATRONO) **LOS BUENOS PRECIOS, S.A.** **RFI con RUTRIMO** 2 5 0 3 4 0 - 4

VENDEDOR DEL VENDEDOR	RUT	PRODA	DOCUMENTO DE RESERVA 40,000	DESCRIPCIÓN DE BIENES Y SERVICIOS ADQUIRIDOS	VALOR (COMPRAS PRELIMINARES)
El Bazar de Cobán	41348167	01420200	5692	Alimentación	020.00
Importaciones Varías, Exportaciones, S.A.	832528	04202000	11422	Vehículo	45,000.00
Operadora de Tiendas, S.A.	7378106	01420200	11892	Materiales	805.50
Microya de Guatemala, S.A.	26414608	30082000	30292	Cables	2,046.20
Continental Móviles, S.A.	320843	30082000	32132	Vehículo	35,000.00
Comercial Los Angeles	1060357	01420200	754	Electrodomésticos	1,250.00

Resumen Por Tipo De Documento

No.	Descripción	Total Compras	Total Crédito por IVA
1	Total IVA de Facturas en papel	65,000.7000	9,107.1450
2	Total IVA de Facturas Electrónicas	0.0000	0.0000
3	Total IVA por compra de bienes muebles Formulario SAT 204		0.0000
4	Total IVA por compra de vehículos Formulario SAT 203		0.0000
5	Total IVA por compra de timbres (notarios) Formulario SAT 711		0.0000
6	Total IVA por importaciones (declaración Aduanera)		0.0000
	TOTAL COMPRAS	65,000.7000	
	TOTAL CRÉDITO POR IVA		9,107.1450

Resumen Compras Combustible

No.	Tipo de Combustible	Precio Promedio por Galón	Total Compras Combustible	Total Crédito por IVA
1	Gasolina Superior	0.0000	0.0000	0.0000
2	Gasolina Regular	0.0000	0.0000	0.0000
3	Gasolina de Aviación	0.0000	0.0000	0.0000
4	Diesel y gas oil	0.0000	0.0000	0.0000
5	Kerosene (DPK)	0.0000	0.0000	0.0000
6	Kerosene para motoría de reacción	0.0000	0.0000	0.0000
7	Nafta	0.0000	0.0000	0.0000
8	Gas licuado de petróleo (gas propano, butano, metano y acetileno) a granel y en combustión	0.0000	0.0000	0.0000



CITACION GRC No. 02438-2010

Guatemala, 4 de marzo de 2010

JUAN ANTONIO PEREZ
NIT 3232323-2
40 CALLE 2-22, ZONA 7, SAN MIGUEL GUATEMALA, GUATEMALA

Señor (a) contribuyente:

Se le informa que la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con las facultades que le confiere el artículo 98 del Código Tributario, ha efectuado un proceso aleatorio de selección de contribuyentes que presentaron planilla del impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios y que fue acreditado al Impuesto sobre la Renta determinado por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009.

Por lo anteriormente descrito y con base en el artículo 112 numeral 5) del Código Tributario y artículo 37 "A" del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta, ambos Decretos del Congreso de la República, se le solicita que se presente a la 7a. Avenida 1-20 zona 4, Nivel 13, Edificio Torre Café, Ciudad de Guatemala, el día viernes 18 de marzo de 2010, en un horario de 8:00 a 12:30 horas, y presentar lo siguiente:

- 1) Copia y fotocopia del formulario de Declaración Jurada definitiva del Impuesto Sobre la Renta presentada ante el patrono.
- 2) Original de los documentos que respaldan el crédito fiscal registrado en la planilla del Impuesto al Valor Agregado detallados en la presente.
- 3) De los documentos indicados en el numeral anterior deberá presentar cualquier medio de pago que establezca el sistema bancario y que individualice al beneficiario, que respalde el bien o servicio adquirido, de acuerdo a lo que establecen los artículos 20 y 21 del Decreto 20-2006 Ley de Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, del Congreso de la República de Guatemala.

De no presentarse, la Administración Tributaria actuará con base a las facultades de fiscalización que le conceden los artículos 19, 98 y 112 del Decreto número 6-91, Código Tributario y el artículo 3, literales f), g), h) e i) del Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos Decretos del Congreso de la República y su caso será trasladado para efectuar una auditoría integrada.

Cualquier duda o aclaración, puede comunicarse a los números de teléfono 23318888 y 23318889.



CONSTANCIA DE ATENCIÓN DE CITACIÓN

CONTRIBUYENTE:

JUAN ANTONIO PEREZ

NIT:

3232323-2

El contribuyente cumplió con la presentación de:

1 Original de la(s) factura(s) que respaldan lo registrado en la planilla del Impuesto al Valor Agregado del periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009, solicitado en la citación.

Sí No. Parcial

2 Formulario de la Declaración Jurada definitiva ante el Patrono del Impuesto Sobre la Renta.

Sí No. No Aplica

3 Medios de pago utilizados para la adquisición de(l) bien (es) o servicio(s) adquiridos solicitados en la citación.

Sí No. No Aplica

Se hace constar que la documentación original que presentó el contribuyente y que le fuera solicitada a través de la CITACIÓN GRC. No. 02436-2011, fue devuelta a entera satisfacción de:

DATOS DEL CONTRIBUYENTE:	
Nombre:	JUAN ANTONIO PEREZ
Teléfono:	54034568
Dirección:	40 Calle 2-22 Zona 7, San Miguel Guatemala, Guatemala

Si No es el Contribuyente Indique Calidad con que Actúa:	
Nombre:	
NIT:	
Dirección:	
Calidad con que Actúa:	

DATOS DEL PATRONO:	
Nombre del Patrono Actual del Contribuyente:	LOS BUENOS PRECIOS, S.A.
NIT:	250250-8
Dirección:	18 Calle 1-59 Zona 1, Guatemala
Teléfono:	22325030

Fecha: Guatemala, 18 de marzo de 2010

OBSERVACIONES:

AJUSTE A FACTURA POR COMPRA DE VEHICULO POR Q. 35,000.00

rick Roberto Flores Estrada
Jefe de Oficina Tributaria
División de Atención al Contribuyente

Contribuyente Representante
A-1-949107

ISR ASALARIADO		FORMULARIO SAT 1101	
JUAN ANTONIO PEREZ		NIT.	3232323-2
Sueldo		17	120,000.00
Aguinaldo		18	10,000.00
Bono 14		19	10,000.00
Otras Bonificaciones		20	
Comisiones		21	
Gastos de Representación		22	
Seguro de Vida		23	
Rentas Exentas		24	
Otras Remuneraciones		25	
Renta Neta		26	140,000.00
Deducción Unica		27	36,000.00
Valor Cuota Por Contribuciones de Seguro Social		28	5,796.00
Valor Cuota Otros Planes de Prevision Social		29	
Valor Primas de Seguro de Vida no dotales, de accidente, personales y de gastos médicos		30	
Gastos Médicos, Hospitalarios y de Laboratorio		31	5,000.00
Valor Cuotas por pensiones alimenticias fijada por tribunal de familia		32	
Donaciones		33	6,000.00
Rentas Exentas		34	20,000.00
Otros Gastos (Fianzas, Colegiaturas Profesionales y Otros)		35	
Total de Deducciones		36	72,796.00
Renta Imponible		37	67,204.00
IMPUESTO A PAGAR (Art. 43 del ISR)		38	19,168.00
Menos Crédito por Impuesto al Valor Agregado		39	5,457.45
Retenciones Efectuada		40	3,990.84
Pago en Exceso		41	-2,907.18
IMPUESTO A PAGAR CON ESTA DECLARACION		42	13,812.57
		43	
Impuesto a Pagar		44	3,649.89
Multa Presentacion Extemporanea	25%	45	0.00
Intereses	13.42%	46	0.00
Mora	0.0005	47	0.00
TOTAL A PAGAR		48	13,812.57