

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



**SUSTENTO LEGAL DE RESTITUCIÓN AL CONTRIBUYENTE
POR PAGOS INDEBIDOS DE MULTAS IMPUESTAS POR
LA GERENCIA REGIONAL CENTRAL DE LA SUPERINTENDENCIA
DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DERIVADAS DE LA SANCIÓN
POR EL VENCIMIENTO DE LA VIGENCIA DE
LA AUTORIZACIÓN DE FACTURAS**

LIC. JORGE ARMANDO TOYÓM BETETA

GUATEMALA, JULIO DE 2018

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



**SUSTENTO LEGAL DE RESTITUCIÓN AL CONTRIBUYENTE POR PAGOS
INDEBIDOS DE MULTAS IMPUESTAS POR LA GERENCIA REGIONAL
CENTRAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
DERIVADAS DE LA SANCIÓN POR EL VENCIMIENTO DE LA VIGENCIA DE
LA AUTORIZACIÓN DE FACTURAS**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el "Normativo de Tesis, 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 po Junta Directiva en el numeral 6.1 Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.

Asesor:

LIC. MSc. JOSÉ RUBÉN RAMÍREZ MOLINA

Autor:

LIC. Jorge Armando Toyóm Beteta

GUATEMALA, JULIO DE 2018

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: MSc. Byron Giovani Mejía Victorio
Vocal III: Vacante
Vocal IV: P.C. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal V: P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

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

Presidente: MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Secretario: MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Vocal I: MSc. Laura Rossana Bernal Bonilla

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS
EDIFICIO S-8
Ciudad Universitaria zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
GUATEMALA, CATORCE DE MAYO DE DOS MIL DIECIOCHO.**

Con base en el Punto CUATRO, inciso 4.1 subinciso 4.1.2 del Acta 13-2018 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 27 de abril de 2018, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 09-2018 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 08 de marzo de 2018 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudio de Postgrado: “SUSTENTO LEGAL DE RESTITUCIÓN AL CONTRIBUYENTE, POR PAGOS INDEBIDOS DE MULTAS IMPUSTAS POR LA GERENCIA REGIONAL CENTRAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DERIVADAS DE LA SANCIÓN POR EL VENCIMIENTO DE LA VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN DE FACTURAS”, que para su graduación profesional presentó el Licenciado **JORGE ARMANDO TOYÓM BETETA**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ RODRÍGUEZ
DECANO



M.CH

ACTA No. 09-2018

En el Salón No. 3 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 8 de marzo de 2018, a las 18:00 horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **Jorge Armando Toyóm Beteta**, carné No. 100020557, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. 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.

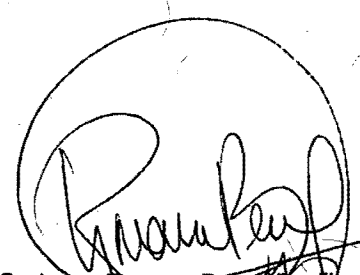
Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"SUSTENTO LEGAL DE RESTITUCIÓN AL CONTRIBUYENTE, POR PAGOS INDEBIDOS DE MULTAS IMPUESTAS POR LA GERENCIA REGIONAL CENTRAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DERIVADAS DE LA SANCIÓN POR EL VENCIMIENTO DE LA VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN DE FACTURAS"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue APROBADO con una nota promedio de 81 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 30 días calendario.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los ocho días del mes de marzo del año dos mil dieciocho.


MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Presidente


MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Secretario




MSc. Laura Rossana Bernal Bonilla
Vocal I


Lic. Jorge Armando Toyóm Beteta
Postulante



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

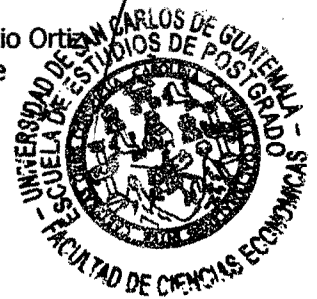
ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Jorge Armando Toyóm Beteta, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 6 de abril de 2018.

(f) _____

MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Presidente



ACTO QUE DEDICO

- A DIOS:** Ser Supremo, por darme inteligencia, sabiduría, fortaleza, paciencia y voluntad para poder alcanzar un objetivo más en la vida.
- A MI ESPOSA:** Mayra Guadalupe Ochoa de Toyom
- Que con su amor y comprensión me animó a culminar mis anhelos, que sin su apoyo no hubiera sido posible concluir satisfactoriamente esta etapa de mi vida.
- A MI HIJO:** Rodrigo Sebastián Toyom Ochoa
- Como un regalo de Dios que con su sola presencia me invita a ser mejor cada día, es la fuerza que me impulsa a seguir adelante.
- A MIS PADRES:** Emilio Timoteo Toyom y Berta Beteta de Toyom
- Por estar siempre a mi lado dándome amor, confianza, consejos y apoyo incondicional; gracias Dios por bendecirme con unos padres maravillosos.
- A MIS HERMANOS:** Carlos Toyom
- Por su ayuda incondicional en todo momento.
- Giovanni (Q.E.P.D)
- A MIS SOBRINOS:** Brandon y Carlos Toyom
- Con aprecio y cariño y que mi superación sea un ejemplo a seguir.
- A MIS TIOS:** Estuardo Castro y Esperanza de Castro
- Por el acompañamiento y motivación mostrado día con día, por el amor y apoyo recibido de ustedes, mil gracias.
- A MIS FAMILIARES EN GENERAL:** Con mucho cariño y aprecio.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Casa máxima de estudios, a quien debo mi formación Universitaria, por darme la oportunidad de obtener un título a nivel de Postgrado.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado	1
1.2 Antecedentes del reglamento del Impuesto al Valor Agregado.....	6
1.3 Antecedentes del Código Tributario	8
2. MARCO TEÓRICO	10
2.1 Ley del Impuesto al Valor Agregado	10
2.2 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.....	11
2.2.1 Requisitos de las facturas	12
2.3 Infracción Tributaria	14
2.3.1 Aspectos importantes a considerar de las infracciones tributarias.....	15
2.3.2 Tipos de infracciones tributarias.....	16
2.3.3 Extinción de la responsabilidad.....	17
2.4 El derecho constitucional	17
2.5 Derecho de defensa.....	20
2.6 Derecho de petición	24

2.7	El debido proceso	24
2.8	Restitución de lo pagado indebidamente	30
2.8.1	Aspectos a considerar en el procedimiento de solicitud de lo pagado indebidamente	32
2.8.2	Derechos del contribuyente dentro del procedimiento de solicitud de lo pagado indebidamente	33
2.8.3	Obligaciones del contribuyente dentro del procedimiento de solicitud de lo pagado indebidamente	34
3.	METODOLOGÍA	36
3.1	Definición del problema	36
3.1.1	Especificación del problema	36
3.1.2	Delimitación del problema	37
3.2	Objetivos	37
3.2.1	Objetivo general	38
3.2.2	Objetivos específicos	38
3.3	Hipótesis	39
3.3.1	Especificación de variables	39
3.4	Método científico	40
3.5	Técnicas de investigación	40
3.5.1	Técnicas de investigación documental	40

3.5.2	Técnicas de investigación de campo	41
4.	ANÁLISIS DE LOS COBROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONCEPTO DEL VENCIMIENTO DE LA AUTORIZACIÓN DE FACTURAS	42
4.1	Inicio de la auditoría tributaria	42
4.2	Nombramiento para realizar revisiones tributarias	47
4.2.1	Autorización del nombramiento.....	47
4.3	Ejecución de la auditoría tributaria	49
4.3.1	Nombramiento abierto.....	50
4.3.2	Trabajo de campo	52
4.4	Análisis de la aplicación del artículo 94 numeral 8 del Código Tributario por el vencimiento del plazo de vigencia de la autorización de facturas por parte de la Administración Tributaria.	60
4.4.1	Ejecución del programa de sanción a contribuyentes que cuentan con autorización de facturas vencidas.	60
4.4.2	De la Ley y del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.	61
4.4.3	El procedimiento administrativo	64
5.	PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN EL ANÁLISIS DEL CUESTIONARIO ELABORADO PARA RECABAR INFORMACIÓN RELACIONADA CON EL TEMA DE INVESTIGACIÓN.....	66
5.1	Propuesta de modelo de memorial para solicitar restitución de lo pagado indebido.....	89

5.1.1 Solicitud de devolución de pagos indebidos.....	90
5.1.2 Memorial de devolución de pagos indebidos	90
5.1.3 Nombramiento de Representante Legal.....	99
5.1.4 Pago de la sanción impuesta por la Administración Tributaria.....	100
CONCLUSIONES	102
RECOMENDACIONES	103
BIBLIOGRAFÍA	105
ANEXOS	109
APÉNDICE I.....	111
ÍNDICE DE CUADROS	115
ÍNDICE DE GRÁFICAS.....	117

RESUMEN

La Superintendencia de Administración Tributaria debe velar que en todas sus actuaciones administrativas, derivadas de una auditoría tributaria, no se viole el debido proceso, el derecho de defensa y el derecho de petición que les corresponden a los contribuyentes derivado de las garantías constitucionales que establece la Constitución Política de la República de Guatemala .

En el presente trabajo de tesis se enfoca en las multas cobradas por la Superintendencia de Administración Tributaria a los contribuyentes inscritos en el padrón de la Gerencia Regional Central, por extender facturas cuyo plazo de la vigencia de la resolución de autorización de las mismas estaba vencido de conformidad con la base legal del artículo 94 numeral 8), del Decreto número 6-91, Código Tributario, las cuales se consideran improcedentes.

La base legal aplicada por la Administración Tributaria para imponer las multas mencionadas en el párrafo anterior, establece que se sancionará a quien extienda facturas que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica. El Código Tributario hace referencia a los requisitos que se tipifiquen en la ley; sin embargo, para el presente caso, el plazo de vigencia de la resolución de autorización de factura, está contemplado en el Reglamento del Impuesto Al Valor Agregado y no en la Ley correspondiente como lo tipifica el Cuerpo Legal citado.

En ese orden de ideas la disposición de limitar el plazo de la vigencia de la resolución de autorización de facturas, no está basado en la ley, como lo establece el Código Tributario para que proceda la sanción. Además que el plazo de vigencia de la resolución de autorización de facturas esté vencido, no quiere decir que deje de cumplir el requisito de llevar impreso dicho plazo.

La investigación se llevó a cabo por medio de la utilización del método científico, con un enfoque cuantitativo y probatorio; así como también, se tomó en consideración el proceso de la metodología de la investigación para la definición del problema, objetivos de la investigación, formulación de la hipótesis, definición de las técnicas de investigación documental y de campo en la que se entrevistó a una muestra de 25 contribuyentes en el departamento de Guatemala, cuya información recopilada fue procesada y analizada, todo ello para la presentación de los resultados de la investigación.

Los resultados más importantes y principales conclusiones de la investigación realizada determinaron que: el artículo 94 numeral 8 del Código Tributario, carece de sustento legal para el cobro de la multa por el vencimiento del plazo de vigencia de la resolución autorización de facturas manuales.

No hubo violación al debido proceso en los cobros efectuados por la Superintendencia de Administración Tributaria, derivado que se llevaron a cabo los procedimientos establecidos en el Código Tributario.

Derivado de la arbitrariedad de la Administración Tributaria, se presenta un modelo de memorial para solicitar la restitución de lo pagos indebidos por las sanciones impuestas por la Administración Tributaria por infracción a los deberes formales por el vencimiento del plazo de la vigencia de la autorización de facturas manuales, de conformidad con los artículos 12 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y artículos 47 y 153 del Código Tributario.

INTRODUCCIÓN

El sector objeto de estudio en el presente trabajo de investigación es la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual es la encargada de velar por el cumplimiento de las obligaciones tanto formales como sustantivas de los contribuyentes clasificados en dicha Gerencia, los cuales han sido sujetos de imposiciones de multas a los deberes formales por parte del ente mencionado.

El problema de investigación se ha enfocado en que la Superintendencia de Administración Tributaria, ha detectado infracciones a los deberes formales las cuales conllevan sanciones por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas manuales en los Contribuyentes de la Gerencia Regional Central de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

En virtud de dicha situación, se hace necesario realizar un análisis de los cobros efectuados por la Administración Tributaria por la imposición de multas por el vencimiento de la autorización de facturas; y establecer que no se viole el derecho de defensa del contribuyente.

El objetivo general de la investigación en relación directa con el problema se plantea de la siguiente manera: Determinar la razonabilidad de la base legal aplicada y los procedimientos utilizados por la Administración Tributaria, en la imposición de multas por las infracciones detectadas por el vencimiento del plazo de la vigencia de la resolución de autorización de facturas a los Contribuyentes de la Gerencia Central de conformidad con Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, y con ello establecer la posibilidad de solicitar la restitución de las multas pagadas indebidamente.

Los objetivos específicos de la investigación son los siguientes: Analizar el contenido del numeral 8) del artículo 94, del Decreto Número 6-91, Código

Tributario, para establecer si las multas impuestas por Superintendencia de Administración Tributaria a los Contribuyentes de la Gerencia Regional Central por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas manuales, encuadran en el numeral del artículo mencionado; determinar que los cobros realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria a los Contribuyentes de la Gerencia Regional Central por concepto de sanciones por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas, se efectuaron cumpliendo con el debido proceso; y desarrollar un modelo de memorial para solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por los contribuyentes, por la aplicación de sanciones por parte de la Administración Tributaria, por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas en los Contribuyentes de la Gerencia Regional Central de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

La hipótesis de investigación formulada expresa que: La falta de conocimiento de los contribuyentes que pertenecen al padrón de la Gerencia Regional Central de la Administración Tributaria, sobre las infracciones a los deberes formales, provoca pagos de multas indebidas a la Superintendencia de Administración Tributaria, por el vencimiento del plazo de la vigencia de la autorización de facturas de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento a partir de enero 2013.

Por lo expuesto, se considera que el sustento legal para que sea factible la restitución al contribuyente de pagos indebidos por multas, principalmente, es el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el artículo 153 del Código Tributario que establece la restitución de los pagos indebidos por multas y el artículo 122 del mismo código que establece los requisitos que debe llevar el memorial que debe presentarse a la Administración Tributaria para solicitar dicha restitución.

El contenido de la tesis consta de los siguientes capítulos: El capítulo Uno, Antecedentes, en el cual se expone el marco referencial teórico y empírico de la

investigación; el capítulo Dos, Marco Teórico, contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación; el capítulo Tres, Metodología, contiene la explicación en detalle del proceso realizado para resolver el problema de investigación; el capítulo Cuatro, análisis de los cobros efectuados por la Administración Tributaria, por concepto del vencimiento de la autorización de facturas manuales; y el capítulo Cinco, presentación de los resultados obtenidos en el análisis del cuestionario elaborado para recabar información sobre el tema de investigación.

Finalmente, con la información obtenida en la investigación y como producto de los análisis elaborados, usando los resultados obtenidos, relacionados con la hipótesis planteada, se presentan las Conclusiones y Recomendaciones de la investigación realizada.

1. ANTECEDENTES

Los Antecedentes, constituyen el origen del trabajo de investigación. Exponen el marco referencial teórico y empírico de la investigación relacionada con el sustento legal de restitución al contribuyente por pagos indebidos de multas impuestas por la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria derivadas de la sanción por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas.

1.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado

En el año de 1983, en el gobierno del general Efraín Ríos Montt, se llevó cabo una reforma tributaria, la cual comprendía nueve proyectos de ley, centrándose en la introducción de un nuevo impuesto indirecto como lo era el Impuesto al Valor Agregado; a pesar de la oposición del sector privado el 11 de julio de 1983, se publicó el Decreto-Ley 72-83, Ley del Impuesto al Valor Agregado en la venta de mercancías y en la prestación de servicios no personales, el cual entró en vigor el 01 de agosto de 1983. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), 2007.

En el gobierno de Mejía Vítores, en septiembre de 1983, se redujo el impuesto del 10% al 7%, de conformidad con el Decreto-Ley 120-83, publicado en el Diario de Centro América el 29 de septiembre de 1983, el cual entró en vigor el 1 de octubre de 1983.

Con el inicio de la vigencia del Decreto Ley Número 97-84 del Jefe de Estado, el cual fue publicado en el Diario de Centro América el 14 de septiembre de 1984, con vigencia a partir del 01 de octubre del mismo año, fue derogado el Decreto Ley 72-83, dicho Decreto fue reformado por el Decreto 60-87 del Congreso de la República.

En la reforma tributaria de 1992, el paquete fiscal propuesto consistía en modificaciones al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado. Para

el Impuesto al Valor Agregado se propuso la eliminación de la tasa cero para todos los sectores, exceptuando las exportaciones no tradicionales y los servicios financieros. También fueron eliminadas las exenciones a servicios y se suprimió el listado de exenciones a productos alimenticios, se creó la figura de pequeño contribuyente, se estableció la factura especial para aquellas personas, que no emitían facturas y se eliminaron las infracciones y sanciones que se trasladaron al Código Tributario, el cual había sido aprobado en 1991.

El Decreto 97-84 fue derogado por el artículo 7 de las disposiciones transitorias del Decreto número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado; dicho Decreto del Congreso de la República de Guatemala, fue publicado en el Diario Oficial el 08 de mayo de 1992, con vigencia a partir del 01 de julio del mismo año.

Para efectos de la presente investigación se enfocará en el artículo 29 denominado “Documentos Obligatorios”, del Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual originalmente tipificaba: Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley, están obligados a emitir y entregar al adquirente los siguientes documentos:

- a) Facturas, en las ventas que realicen con otros contribuyentes, incluso respecto a sus ventas exentas.
- b) Comprobantes, en las ventas que realicen y por los servicios que presten a las personas que no sean contribuyentes, incluso respecto de sus ventas exentas.
- c) Notas de envío, cuando no se emita de inmediato la factura, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 34 de esta Ley.
- d) Notas de débito, para aumentos de precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.

- e) Notas de crédito, para devoluciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.

Luego de la entrada en vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la primera reforma a dicha Ley surge de conformidad con el Decreto número 60-94, denominado “Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto No. 27-92, del Congreso de la República”, entrando en vigencia el 01 de enero de 1995; en la cual se reformaron varios artículos; quedando redactado el artículo 29 de la siguiente manera: “los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley, están obligados a emitir y entregar al adquiriente los siguientes documentos:

- a) Facturas en las ventas que realice y por los servicios que preste, incluso a las operaciones exentas;
- b) Notas de débito para aumentos de precio o recargos sobre operaciones ya facturadas;
- c) Notas de crédito, para devoluciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.

La Dirección está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas con cintas o tiquetes en forma mecanizada o computarizada, por máquinas registradoras reguladas por el artículo 31 de esta ley, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifiquen plenamente, debiéndose cumplir con los requisitos y condiciones que establezca el reglamento. Para amparar el tránsito de mercadería se debe emitir una nota de envío”. (Decreto 60-94, 1994, art. 9).

Posteriormente, se emitió el 11 de noviembre de 1996, el Decreto Número 142-96, denominado “Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, el cual entró en vigencia el 01 de enero de

1997, en donde el artículo 29 fue reformado por el artículo 12 en cual quedó redactado así:

“Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir y entregar al adquirente, y es obligación del adquirente exigir y retirar, los documentos siguientes:

- a) Facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten incluso respecto de las operaciones exentas.
- b) Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- c) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.

La Dirección está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente el uso de facturas emitidas en cintas o tiquetes, en forma mecanizada o computarizada, por máquinas registradoras reguladas conforme lo que establece el artículo 31 de esta Ley, siempre que por la naturaleza de sus actividades que realice se justifique plenamente. El Reglamento desarrollará los requisitos y condiciones”.

Otra modificación al artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor agregado, se dio de conformidad con el Decreto Número 62-2001, el cual fue emitido el 17 de diciembre de 2001, entrando en vigencia el 01 de enero de 2002; en este Decreto se reforma el último párrafo, el cual queda así: “La administración Tributaria está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cintas, en forma mecanizada o computarizada, por máquinas registradoras, reguladas conforme lo que establece el artículo 31 de esta ley, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente. El Reglamento desarrollará los requisitos y condiciones”.

De conformidad con el artículo 50 del Decretos números 20-2006, se adiciona al artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la literal d), la cual quedó así: “Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitarle a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias derivadas de la presente ley”.

En el Decreto número 4-2012, denominado Disposiciones Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando Aduanero, también se dio reformas al artículo 29. Y la última reforma al artículo mencionado fue realizada por el artículo 155, del Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, el 13 de marzo de 2012, cuyo artículo quedó redactado de la siguiente manera:

“Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquirente y, a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos:

- a) Facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto, y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente.
- b) Facturas de Pequeño Contribuyente, para el caso de los contribuyentes afiliados al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en esta Ley.
- c) Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- d) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.

e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cintas, por máquinas registradoras, en forma electrónica u otros medios, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente. El reglamento desarrollará los requisitos y condiciones”.

1.2 Antecedentes del reglamento del Impuesto al Valor Agregado

En lo que corresponde al Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éste ha sufrido de varias reformas, y es en el gobierno de Álvaro Arzú, en el año 1997, cuando se emite el Acuerdo Gubernativo 311-97, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

De conformidad con el Acuerdo Gubernativo mencionado en el párrafo anterior, se establece en el artículo número 3, de las Disposiciones Transitorias, Derogatorias y de la Vigencia, que: “Se deroga el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenido en el Acuerdo Gubernativo número 508-92 reformado por los Acuerdos Gubernativos números 123-93 y 122-95, así como cualquier otra disposición de igual o inferior jerarquía que se oponga al presente Reglamento”.

En el gobierno de Oscar Berger, en el año 2006, se emitió el Acuerdo Gubernativo 426-2006, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el cual se establece en el artículo número 47, de las Disposiciones Transitorias, Derogatorias y de la Vigencia, que: “Se deroga el Acuerdo Gubernativo No. 311-97 y sus reformas”.

En ese orden de derogatorias, se da la última en el gobierno de Otto Fernando Pérez Molina, de conformidad con el Acuerdo Gubernativo No. 5-2013,

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que fue emitido el 8 de enero de 2013 y tomó vigencia el 9 de enero del mismo año, el cual derogó el Acuerdo Gubernativo No. 424-2006, de fecha 26 de julio de 2006, según lo plasmado en el artículo número 63, de las Disposiciones Transitorias, Derogatorias y de la Vigencia.

De conformidad con el nuevo reglamento descrito anteriormente, para efectos de la presente investigación el artículo 29 quedó redactado de la manera siguiente:

“Los documentos a que se refieren los artículos 9 primer párrafo, 29, 52 y 52 "A" de la Ley, deben emitirse, como mínimo, en original y una copia. El original será entregado al adquirente y la copia quedará en poder del emisor, excepto en el caso de la factura especial, en que el emisor conservará el original y entregará la copia a quien le vendió el bien o le prestó el servicio.

En el caso de la factura electrónica, el documento original y la copia son el archivo electrónico o la representación gráfica del mismo (impresión física que se entrega al comprador).

En todos los casos, los documentos llevarán impreso:

- 1) El rango numérico autorizado.
- 2) El número y la fecha de emisión de la resolución de autorización.
- 3) El plazo de vigencia, conforme lo establecido en este artículo.
- 4) El nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos, que esté debidamente inscrita y activa en el Registro Fiscal de Imprentas de la Administración Tributaria.

Los documentos que se autoricen para emitirse en papel tendrán dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización. En el caso de la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia será de un año, computado de la misma forma.

Los datos a que se refieren los numerales anteriores, deberán imprimirse al pie del documento y en caracteres que como mínimo tengan dos milímetros de alto.

Se exceptúan las facturas electrónicas y el resguardo de copias de facturas emitidas en papel y que luego se convierten en registros electrónicos, los cuales tendrán las características establecidas en este reglamento y en los Acuerdos de Directorio de SAT correspondientes”. (Acuerdo Gubernativo 5-2013, 2013, Art. 29)

1.3 Antecedentes del Código Tributario

En lo que respecta al Código Tributario, ha sufrido diversas reformas de conformidad con los Decretos Números 67-94, 58-96, 117-97, 29-2001, 23-2002, 03-04, 20-2006, 4-2012, 19-2013, y la última con el Decreto Número 37-2016; sin embargo, para efectos de la presente investigación se enfocará en las reformas efectuadas al artículo 153, cuyo texto original indica literalmente: “Objeto y Procedimiento: Los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 de este código.

Si la reclamación diera lugar a controversia, ésta se tramitará de conformidad con el procedimiento especial de la Sección Cuarta del Capítulo V del Título IV de este código.

Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación”. Es así como literalmente quedó redactado el artículo 153 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual servirá de base legal para reclamar ante la Administración Tributaria la restitución de lo pagado indebidamente.

La única reforma que tuvo este artículo fue de conformidad con el artículo 23, del Decreto Número 03-04, el cual adicionaba un quinto párrafo que tipificaba lo siguiente: “El fisco en ningún caso devolverá tributos que no hayan sido previa y efectivamente pagados, ni devolverá créditos fiscales respecto de los cuales el impuesto correspondiente no haya sido debidamente pagado a la Administración Tributaria y hubiere indicios de la comisión de hechos delictivos o ante la imposibilidad de fiscalizar su legitimidad”, sin embargo el mismo fue suspendido de forma definitiva de conformidad con el expediente No. 112 y 122-2004 el 20 de febrero de 2004.

2. MARCO TEÓRICO

El Marco Teórico contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación; por consiguiente, en este capítulo se presentan conceptos y aspectos legales que ayudarán al estudio y análisis relacionada con el sustento legal de restitución al contribuyente por pagos indebidos de multas impuestas por la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria derivadas de la sanción por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas.

2.1 Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Estado de Guatemala como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, requiere de recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, por lo que hace uso de su poder de imperio para crear impuestos para afrontar tales erogaciones.

El sistema tributario guatemalteco, ha venido cambiando de conformidad con las necesidades del Estado para llevar a cabo sus objetivos, el cual está conformado por un conjunto de impuestos basándose principalmente en cuatro de ellos, siendo estos: El Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre Combustibles.

Los impuestos según en el sujeto que recaen se clasifican en directos e indirectos, catalogándose al Impuesto al Valor Agregado, como un impuesto indirecto puesto que el mismo incide sobre el consumidor final. Dicho impuesto es generado por la venta, prestación de servicios, importaciones, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago y la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles; cuya tarifa única es del 12 por ciento.

El Impuesto al Valor Agregado, está regulado de conformidad con el Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Congreso de la República de Guatemala, que para la presente investigación se enfoca en el artículo 29, que rige lo relativo a los documentos obligatorios que deben tener los contribuyentes, dentro de los cuales se encuentra la factura, la cual es emitida y entregada al momento de realizar una venta o prestar un servicio.

Con relación a la obligación de autorizar documentos, “los contribuyentes para documentar sus operaciones de venta o de prestación de servicios, deben obtener autorización previa de la Administración Tributaria para el uso de facturas, notas de débito y notas de crédito, según corresponda, de conformidad con el artículo 36 del Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Congreso de la República de Guatemala.

En virtud que la Superintendencia de Administración Tributaria, está facultada para autorizar a solicitud del contribuyente el uso de facturas, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrollará los requisitos y condiciones.

2.2 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

El Código Tributario en el artículo 2 contempla como fuentes del Derecho Tributario los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

En términos generales se concibe el reglamento como un conjunto de normas dictadas por el Organismo Ejecutivo para desarrollar el contenido de una ley tributaria. En el ámbito tributario la Constitución Política de Guatemala en el artículo 239 delimita el campo de aplicación de los reglamentos al establecer: “Son nula ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo”.

Derivado de los Decretos números 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando; y el 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, ambos del Congreso de la República de Guatemala, se reformó el Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ante dicha reforma fue propicio emitir un nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de desarrollar y hacer operativas las disposiciones de la misma, lo que mejoraría, modernizaría y simplificaría los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y, a la Administración Tributaria, incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación del impuesto.

Han transcurrido más de 4 años que entró en vigencia el Acuerdo Gubernativo número 5-2013, Reglamento de La Ley del Impuesto al Valor Agregado, que derogó al Acuerdo Gubernativo número 424-2006, de fecha 26 de julio de 2006.

2.2.1 Requisitos de las facturas

Al mencionar los requisitos de las facturas, es preciso definir el término de factura, el cual se refiere a la: relación de mercaderías que constituyen el objeto de una remesa, venta u otra operación comercial. Cuenta detallada, según número, peso, medida, clase o calidad y precio, de los artículos o productos de una operación mercantil. (Cabanellas. 1993)

De conformidad con la legislación tributaria guatemalteca, con la entrada en vigencia del Acuerdo Gubernativo número 5-2013, Reglamento de La Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en el artículo 29, que las facturas deben contener impreso lo siguiente :

- 1) El rango numérico autorizado.
- 2) El número y la fecha de emisión de la resolución de autorización.

3) El plazo de vigencia, conforme lo establecido en este artículo.

4) El nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos, que esté debidamente inscrita y activa en el Registro Fiscal de Imprentas de la Administración Tributaria.

Los documentos que se autoricen para emitirse en papel tendrán dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización. En el caso de la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia será de un año, computado de la misma forma.

Al respecto la palabra autorización el Diccionario de la Real Academia Española lo define como “autorizar o legalizar algo” y como plazo es el “Término o tiempo señalado para algo”. Así también, Coutere define el plazo como: “Medida de tiempo señalada para la realización de un acto o para la producción de sus efectos jurídicos”.

Guillermo Cabanellas define el término de vigencia como la “obligatoriedad de un precepto legislativo, de la orden de una autoridad competente. Subsistencia de una disposición cualquiera, pese al tiempo transcurrido, a su no aplicación e incluso contra el uso”.

Derivado de las definiciones anteriores se deduce que el plazo de vigencia de las facturas sirve para señalar el momento desde el cual una obligación o un derecho pueden ser exigidos y de no realizarlo, el efecto es la caducidad de los mismos únicamente; sin embargo, el tema de investigación está enfocado en establecer si se comete infracción por emitir factura(s) fuera del plazo de la vigencia de la resolución de autorización, de conformidad con el artículo 94 numeral 8 del Código Tributario, no así si la factura adolece de legalidad para documentar créditos fiscales y costos y gasto.

2.3 Infracción Tributaria

Al incursionar en el tema de las infracciones tributarias, es importante conocer el término de infracción, el cual Guillermo Cabanellas lo describe como: Transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado.

El artículo 69 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario tipifica las infracciones tributarias como: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.

Es difícil que en los países en vías de desarrollo, como es el caso de Guatemala, donde la ejecución del gasto público no es bien visto, la sociedad no está convencida de que los tributos deben ser pagados para la financiación de dicho gasto, y además que deben pagarse en forma justa; es por ello que al detectar la Administración Tributaria incumplimiento de obligaciones tributarias tanto formales como sustantivas por parte de los contribuyentes, tiene que definir infracciones que conllevan una sanción.

Las infracciones son aquellas acciones y omisiones dolosas o culposas tipificadas y sancionadas en el Código Tributario; sobre el entendido que por dolosas son las que implican la intención de incumplir lo previsto en las normas y por culposas cuando ese incumplimiento parte de la negligencia e impericia del obligado tributario.

Además de la existencia de dolo y culpa, para que se produzca una infracción deben darse dos situaciones fundamentales añadidas; la primera es que exista una norma en la que se tipifique la infracción. El otro factor fundamental es que la infracción esté prevista de una sanción.

Cuando se ha iniciado la relación tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, éste último adquiere todas las responsabilidades de cumplimiento de las obligaciones tributarias en los tiempos especificados de las leyes correspondientes, al incumplirlas se hará acreedor de ciertas infracciones tributarias, las cuales están contenidas como ya se mencionó en el Decreto número 6-91, Código Tributario.

Derivado que la Administración Tributaria ha impuesto sanciones por infracciones a los deberes formales a los contribuyentes por emitir facturas cuya resolución de autorización está vencida, se debe analizar si constituye una infracción.

Es por ello, que los mandatos incluidos en los sistemas jurídicos tienen el carácter de normas jurídicas como consecuencia de que su incumplimiento lleva aparejada una sanción. Si tal sanción no estuviera prevista para el caso de incumplimiento, no se trataría de una norma jurídica sino que estaríamos en presencia, como mucho, de un manual social de buenas costumbres o urbanidad. A esto se le llama coercitividad y es una característica de la norma jurídica.

La sanción, por tanto, conforma un elemento esencial del concepto mismo de norma jurídica, derivado que sin sanción para una infracción, no hay norma jurídica; en definitiva, todo sistema tributario necesita de una buena regulación de los ilícitos tributarios y del aparato administrativo represor previsto para los mismos.

2.3.1 Aspectos importantes a considerar de las infracciones tributarias

Es importante tomar en cuenta que sobre las infracciones tributarias se debe considerar lo siguiente:

- Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan

sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. (Decreto 6-91, 1991, art. 66)

- Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario. (Decreto 6-91, 1991, art. 72)
- Cuando un hecho constituya más de una infracción, se sancionará cada una de ellas. (Decreto 6-91, 1991, art. 73)
- Incurre en reincidencia el sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años. (Decreto 6-91, 1991, art. 74)
- Las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente. (Decreto 6-91, 1991, art. 76)

2.3.2 Tipos de infracciones tributarias

Existen diversos tipos de infracciones tributarias, dentro de las cuales se encuentran:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas. (Decreto 6-91, 1991, art. 71)

2.3.3 Extinción de la responsabilidad

El término de extinción Guillermo Cabanellas, lo define como: Cese, cesación, término, conclusión. Para efectos fiscales, la Administración Tributaria, luego de notificar legalmente los ajustes o infracciones tributarias al contribuyente, puede perder su derecho de cobrabilidad por diversas razones o motivos, siendo las siguientes:

1. Muerte del infractor.
2. Exoneración o condonación.
3. Prescripción.
4. En los demás casos contemplados en el Artículo 55 de este código.
(Decreto 6-91, 1991, art. 75)

2.4 El derecho constitucional

Previo a entrar a conocer los derechos que tienen los contribuyentes, es pertinente hacer mención del significado de la palabra derecho el cual proviene del latín *directur*, que significa directo, el que a su vez proviene del latín *Dirigere* que significa enderezar o alinear, dirigir, ordenar, guiar. (Cabanellas. 1976)

Según el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra derecho significa: recto, igual, seguido, sin torcerse a un lado ni a otro. Por lo tanto al término “derecho”, se le dan diversas acepciones por lo que se considera que es una palabra a la cual es difícil darle un solo significado, en vista que es aplicable para varios aspectos, el sentido que se le dé ha de constituir el significado de lo que interesa, que para el presente trabajo la definición de “derecho”, en el campo legal hay que entenderlo como un calificativo de lo legítimo o justo.

Hay que tomar en consideración que ninguna norma dentro del sistema jurídico estatal puede ser superior a la norma constitucional. La Constitución Política de la República de Guatemala, es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto se determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica.

El derecho constitucional es: El análisis de la ciencias jurídicas positiva, que pone al descubierto la función de la norma fundamental, saca a relucir también una singular particularidad del Derecho; este regula su propia creación; de manera que una norma jurídica regula el procedimiento en que es producida otra norma jurídica, y también, en diverso grado, el contenido de la norma a producirse. (Alveño. 2015)

De tal forma que los cimientos de nuestro Derecho Tributario están plasmados en esta norma constitucional. Por otro lado, la creación y el cobro de los tributos por vía unilateral tienen su fundamento en el poder de imperio del Estado para cobrarlo y dicho poder, a su vez, está basado en la soberanía estatal.

La Constitución, en lo concerniente al ámbito tributario, se establecen los principios fundamentales sobre los cuales debe ceñirse todo el accionar legislativo, determinado pautas, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria.

El poder tributario consiste: en el poder que tiene el Estado de dictar normas afecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidos, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas” (García 1996)

El Derecho Constitucional, está considerado como una disciplina autónoma con una fuerte relación e interacción con la ciencia política. Lo cierto es que la ciencia política tiene por objeto el estudio del poder y las diversas manifestaciones del poder que se dan en una sociedad. Trata de establecer las causas y condicionamientos del fenómeno del poder, y, en ese sentido, determina el contenido del Derecho Constitucional.

El Derecho Constitucional, por su parte, “es una disciplina que estudia, sistematiza, describe y analiza los fenómenos del poder determinantes del funcionamiento de un sistema político, sujetos a un ordenamiento normativo supremo. Su ámbito no se limita al estudio puramente normativo-constitucional, sino que también hace un estudio comparativo con el orden político real”. (Sierra 2000).

El Derecho Tributario guatemalteco tiene como fundamento legal el artículo 239 de la Constitución Política de la República, que dice: “Principio de Legalidad”

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan y tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

Al respecto las infracciones y sanciones tributarias están contempladas en el Decreto número 6-91, Código Tributario, del Congreso de la República de Guatemala, que para el presente caso de investigación se analizan las infracciones detectadas por la Administración Tributaria por el concepto del vencimiento del plazo de la vigencia de la resolución de autorización de facturas, cuyas multas fueron cobradas a los contribuyentes, cuya base legal aplicada fue el artículo 94 numeral 8, del referido Código.

2.5 Derecho de defensa

El derecho de defensa cumple dentro del sistema de garantías un rol especial; por una parte actúa como una garantía más, y por otra, es la principal vía para asegurar la efectiva vigencia del resto de las garantías procesales.

La Constitución Política de la República, garantiza el derecho de defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. (Const, 1985, art. 12)

La garantía de derecho de defensa que establece la Constitución es fundamental para mantener la libertad y los derechos de la persona. Por eso mismo, declara que la defensa de la persona y sus derechos, son “inviolables”. La declaración es genérica, en el sentido que se aplica a toda clase de procedimientos, procesos, situaciones y actos relacionados, vinculados o de interés de la persona.

La parte fundamental del derecho de defensa es el derecho de ofrecer y producir pruebas y la obligación del funcionario y del empleado de tramitar toda prueba propuesta, que sea razonable. El derecho de defensa obliga al funcionario y al empleado a buscar pruebas antes de tomar la decisión y obliga al interesado si fuera necesario y posible a estar presente en toda diligencia de prueba. La médula del principio de derecho de defensa.

Además de lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en lo referente al derecho de defensa, también el Organismo Judicial y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad regulan que en todo procedimiento administrativo y judicial debe guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

En tal sentido la Ley del Organismo Judicial establece: Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos. (Decreto 2-89, 1989, art. 16)

Además la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, tipifica como derecho de defensa: La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso. (Decreto 1-86, 1986, art. 4)

En lo que respecta al Decreto número 51-92, Código Procesal Penal, en su artículo número 20, establece la defensa de la persona, cuya violación de este proceso produce la nulidad absoluta de cualquier diligencia o acto realizado. El derecho de defensa actúa como una garantía procesal, pero su importancia radica en que opera como un resguardo para la efectiva validez y presencia de los demás derechos y garantías procesales.

Este derecho se encuentra ampliamente regulado dentro la normativa internacional. En el artículo 14 inciso 3, literales a), b), d), e), f), y g) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, el cual literalmente establece:

3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;

b) A disponer del tiempo y de los medio adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;

d) A hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección, a ser informada si no tuviera defensor del derecho que le asiste a tenerlo, y siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medio suficientes para pagarlo;

e) A interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que éstos sean interrogado en las misma condiciones que los testigos de cargo;

f) A ser asistida gratuitamente por un intérprete, si no comprende o no habla el idioma empleado en el tribunal;

g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.

La Convención Americana Sobre Derechos Humanos, “Pacto de San José de Costa Rica”, en el artículo 8, numeral 2, literales a), b), d), e), f), y g), tipifica:

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b) comunicación previa y detallada al inculcado de la acusación formulada;

d) derecho del inculcado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculcado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;

f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos; y

g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.

La parte fundamental del derecho de defensa es el derecho de ofrecer y producir pruebas y la obligación del funcionario y del empleado de tramitar toda prueba propuesta, que sea razonable. El derecho de defensa obliga al funcionario y al empelado a buscar pruebas antes de tomar la decisión y obliga al interesado si fuera necesario y posible a estar presente en toda diligencia de prueba. La médula del principio de derecho de defensa.

2.6 Derecho de petición

Para abordar este tema será de observancia el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual tipifica como derecho de petición lo siguiente: “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la Ley (...). En materia fiscal, para impugnar las resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna”.

Este derecho es un típico ejemplo de la libertad de acción garantizada constitucionalmente; según el Diccionario de la Real Academia Española, “petición” quiere decir: acción de pedir; y pedir: significa rogar o demandar a uno que dé o haga una cosa, de gracia o justicia.

En términos constitucionales, el derecho de petición consiste en la facultad que tienen todos los gobernados o administrados de un Estado para dirigirse a las autoridades públicas formulando una solicitud, en la cual se exponen opiniones, demandas o quejas.

Otro fundamento legal donde se ve reflejado el derecho de petición es lo que establece el Código Tributario en el artículo 153, el cual establece que “Los contribuyentes o responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

2.7 El debido proceso

Es aquel por el cual el Estado debe respetar todos los derechos legales que posee una persona o contribuyente según la legislación vigente; también tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo

dentro del proceso administrativo, ventilado en la Superintendencia de Administración Tributaria. Cuando el Estado daña a un contribuyente sin seguir exactamente el curso de la ley, incurre en una violación del debido proceso lo que incumple el mandato de la ley.

El debido proceso también es considerado una garantía constitucional, la cual está tipificada en la Constitución Política de la República de Guatemala, e inicia con el Derecho de Defensa del contribuyente. Por tanto, la persona a quien se le pudiera violar sus derechos, se le tuvo que haber notificado de tal situación para que tenga la posibilidad de defenderse, o presentar los medios de prueba de hecho o de derecho que considere necesarios para realizar los descargos correspondientes.

El ordenamiento jurídico guatemalteco, establece lo referente al debido proceso en el proceso administrativo. El Código Tributario en su artículo 4, indica que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial. (Decreto 6-91, 1991, art. 4)

Para no contravenir las normas del debido proceso, es menester que en el proceso administrativo tributario de determinación de obligaciones tributarias o el referente a la imposición de sanciones por infracciones, se notifique al contribuyente o responsable, las actuaciones administrativas, conforme las formalidades establecidas en el Código Tributario, de no ser así, no se le podría afectar legalmente en sus derechos.

Para ello, el artículo 127 del Código Tributario establece que: Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.

Al ser notificado un contribuyente de las actuaciones administrativas de determinaciones de infracciones y sanciones, puede ejercer su derecho de

proponer y presentar libremente las pruebas en contrario que estime pertinentes, para ello hay que considera lo que tipifica el artículo 72 del Código Tributario, que establece que: Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario.

El debido proceso se debe ver reflejado en todas las etapas en que intervenga la Administración Tributaria, con el contribuyente, para no violentarle algún derecho; es por ello que el procedimiento administrativo tributario, por la comisión de infracciones e imposición de sanciones se deben considerar los plazos establecidos en el Código Tributario de la siguiente manera:

Para dar inicio a una revisión o auditoría fiscal por parte de la Administración Tributaria, le debe notificar al contribuyente requerimiento de información, para que en el lapso de tres días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de dicho requerimiento le entregue lo solicitado al auditor tributario para iniciar la auditoría, esto de conformidad con los artículos 8, numeral c); 98; 100 numerales 1) y 2); 112 numeral 1) y del 3) al 7); y 112 "A", del Código Tributario.

El auditor tributario de la Administración Tributaria, posteriormente a la revisión de la documentación solicitada en el requerimiento de información procederá a suscribir Acta, para hacer constar los hechos que pudieran constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria; de conformidad con el artículo 151, del Código Tributario.

En la suscripción del Acta mencionada en el párrafo anterior, al contribuyente le asiste el derecho de manifestar libremente lo que considere oportuno y dejar constancia de ello en la misma.

Derivado de las infracciones detectadas en la auditoría fiscal, la Superintendencia de Administración Tributaria, concederá audiencia de 10 días hábiles al

contribuyente, para que éste proceda a manifestar su conformidad o inconformidad con las infracciones detectadas por medio de la evacuación de la audiencia, de conformidad con el artículo 146, del Código Tributario.

Cabe mencionar que la Administración Tributaria, derivado de las auditorías practicadas al contribuyente, al detectar incumplimiento de las obligaciones sustantivas, debe formular los ajustes correspondientes, confiriéndole audiencia por treinta días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

Para el presente caso de investigación, se enfocará en la audiencia de 10 días por tratarse de infracciones a los deberes formales. En tal sentido, cuando el contribuyente evacue la audiencia, y en la misma ejerza su derecho de solicitar apertura a prueba, ésta se tendrá por otorgada.

El período de prueba se concede sin más trámite que la propia solicitud en la evacuación de audiencia, es decir, la Administración Tributaria, no tendrá que emitir resolución ni notificación alguna para conceder los diez días hábiles improrrogables. El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y el contribuyente así lo solicite.

Derivado de las aportaciones de pruebas del contribuyente, la Administración Tributaria evaluará las mismas y en caso de existir alguna duda sobre los documentos aportados, la Superintendencia de Administración Tributaria antes de dictar resolución, podrá de oficio o petición del contribuyente acordar diligencias para mejor resolver, de conformidad con lo tipificado el artículo 144, del Código Tributario.

Posteriormente a cumplirse los plazos indicados anteriormente, la Administración Tributaria, dicta resolución dentro de los treinta días hábiles siguientes, según lo establecido en el artículo 149 del Código Tributario. Dicha resolución deberá ser

notificada dentro de los diez días hábiles siguientes contados a partir del día siguiente de dictada la resolución, de conformidad con el artículo 132, del Código Tributario.

El contribuyente podrá impugnar la resolución emitida por la Administración Tributaria, por medio de la opción del Recurso de Revocatoria, el cual se interpone dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación; en caso el contribuyente no interpone el recurso mencionado la resolución queda firme; según el artículo 154, del Código Tributario.

Otros derechos inherentes al contribuyente

Cuando al contribuyente o responsable le es detectada una infracción la cual conlleva una sanción materializada en una multa, como es el caso de la infracción detectada por la Administración Tributaria por el vencimiento del plazo de la vigencia de la resolución de autorización de facturas, se podrá solicitar al Presidente de la República la exoneración de multas y recargos, derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente o responsable, esto de conformidad con lo que establece el artículo 183 literal r), de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El artículo 97 del Código Tributario, tipifica también, que las exoneraciones de recargos y multas corresponden al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esa facultad.

Por las multas impuestas por la Administración Tributaria, el contribuyente también podrá gozar de rebajas, derivadas de un pronto pago o por la aceptación inmediata de las infracciones determinadas, de acuerdo a lo establecido en los artículos 145 "A", y 146 del Código Tributario.

Al respecto el artículo 145 A" del Código Tributario establece, que si sólo se establecen infracciones a los deberes formales y el contribuyente o responsable

acepta expresamente la misma debe pagar la multa correspondiente rebajada en un 80%, siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes 5 días a partir de la suscripción del acta administrativa.

En lo que respecta al artículo 146 del Código Tributario, por el concepto de rebajas de multas establece que el contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de las sanciones, sin objetarlas parcialmente, en cuyo caso la Administración las declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de 10 días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al 25% de su monto original.

El contribuyente tendrá derecho a la reducción de sanciones a infracciones a los deberes formales, la cual se le otorga al contribuyente que, al percatarse de la comisión de una infracción, sin haber sido requerido o fiscalizado, se presenta voluntariamente ante la Administración Tributaria aceptando dicha infracción, cuyo efecto es la rebaja de la sanción en un 85%, siempre que efectúe el pago de forma inmediata, esto está tipificado en el artículo 94 "A" del Código Tributario.

Le corresponde el derecho al contribuyente que hubiere omitido presentar la declaración de algún impuesto o corregirla, podrá rectificarla o presentarla, siempre que ésta se presente antes de ser notificado de la audiencia; gozará del 50% de la rebaja de los intereses, y de la sanción por mora reducida en un 85%, siempre y cuando efectúe el pago junto con la declaración o rectificación, este derecho está contemplado en artículo 106 del Código Tributario.

El contribuyente podrá solicitar facilidades de pago, cuando las circunstancias económicas no le permiten enterar al fisco la totalidad del impuesto, intereses y multas que corresponden; la Administración Tributaria podrá autorizar el pago del adeudo tributario, hasta por un plazo máximo de 18 mensualidades, de acuerdo a lo que establece el artículo 40, del Código Tributario. Cabe mencionar que no se

conceden facilidades de pago a impuestos que hubieren sido retenidos o percibidos, ni del Impuesto al Valor Agregado.

El contribuyente o responsable podrá solicitar la prescripción ante la Administración Tributaria, y que la misma declare la incobrabilidad de las infracciones y sanciones que por el transcurso del tiempo, cinco años, se hubieren extinguido, ello conforme a lo que establece el artículo 55 y 76 del Código Tributario.

En el caso que se establecen infracciones a los deberes formales, y éstas se le diera a conocer al contribuyente por medio del mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, (acto previo a notificar la audiencia correspondiente) de conformidad con el artículo 145 “A”, del Código Tributario, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa donde se haga constar la reunión sostenida para solucionar el conflicto tributario.

El contribuyente o responsable puede ejercer el derecho de consultar personalmente solo o en compañía de profesionales, las actuaciones referentes a la verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, régimen sancionatorio, expedientes, y así conocer toda actuación que de él conste en la Administración Tributaria; ello conforme lo establecido en los artículos 12, 30 y 31, de la Constitución Política de la República de Guatemala; y 126 del Código Tributario.

2.8 Restitución de lo pagado indebidamente

Según Guillermo Cabanellas, define como restitución la acción o efecto de restituir, devolución de una cosa. Para el presente trabajo de investigación se refiere a la devolución de lo pagado indebidamente a la Administración Tributaria,

por concepto de multas por la sanción de estar emitiendo facturas cuya vigencia de autorización de las mismas estaba vencida.

El artículo 153 del Código Tributario, regula que el contribuyente que haya pagado indebidamente multas, como es el caso de las multas por el vencimiento del plazo de la vigencia de la resolución de facturas, podrá reclamar ante la Administración Tributaria la restitución de lo pagado indebido, mediante solicitud por medio del formulario que ponga a disposición la Superintendencia de Administración Tributaria, (el formulario se presenta en la página 101).

Además de presentar el formulario el contribuyente podrá ingresar un memorial en donde se indique los fundamentos de hecho y de derecho en caso correspondan, que permitan la restitución del pago indebido, de conformidad con el artículo 122 del Código Tributario (se presenta un modelo de memorial en la página 90). En el referido artículo se describen los requisitos que deben llevar los memoriales ingresados ante la Administración Tributaria.

Cabe mencionar que la Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito; sin embargo, después de recibida, podrá rechazar las que consideren que no se apeguen a derecho. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en ley.

Si derivado de la solicitud de restitución de lo pagado indebidamente, diera lugar a controversia o dudas sobre dicha solicitud, la Administración Tributaria, verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y/o multas; en caso encontrara objeción, se plantearían los ajustes correspondientes y se le conferirá audiencia al contribuyente, en el entendido de que al finalizar el procedimiento se le abonaran los importes pagados.

2.8.1 Aspectos a considerar en el procedimiento de solicitud de lo pagado indebidamente

El impuesto, interés, multa o recargo que se pretende que sea restituido por la Administración Tributaria, hay que considerar lo siguiente:

- a) No tiene que estar prescrito, derivado que en el plazo no mayor de cuatro años los contribuyentes o responsables deben ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado indebidamente.
- b) La Superintendencia de Administración Tributaria es la encargada de determinar si existe un pago indebido, siempre que se presente una solicitud expresa por parte del contribuyente o responsable, quien deberá demostrar que se realizó un pago en indebido, adjuntando la documentación necesaria que evidencie tal situación planteada.

La Administración Tributaria garante de la observancia de los principios constitucionales deberá de resolver las solicitudes de pagos indebidos por los contribuyentes o responsables teniendo presente el “Principio de Legalidad” contenido en el artículo 239 literal f) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que le corresponde al Congreso de la República determinar las bases de recaudación especialmente las infracciones y sanciones tributarias.

Este principio lucha contra la incertidumbre y la falta de certeza jurídica; el cual postula que para ser aplicada una infracción tributaria en nuestro país, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases de recaudación; así mismo, le corresponde a la ley establecer los requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley.

- c) Hay que tener en cuenta que la solicitud interrumpe la prescripción, de conformidad con el artículo 50 del decreto 6-91 Código Tributario, del Congreso de la República de Guatemala.
- d) Quien solicite el reintegro debe estar legitimado para ello

2.8.2 Derechos del contribuyente dentro del procedimiento de solicitud de lo pagado indebidamente

- a) Como ya se ha venido reiterando, que los derechos del contribuyente son inviolables, por lo que, como punto principal, es derecho inherente poder realizar la solicitud ante la Administración Tributaria de la devolución de lo pagado indebidamente en concepto de multas.
- b) Por medio del memorial ingresado, requerir la pronta resolución a la petición de lo pagado en exceso, teniendo el derecho de consultar su expediente cuantas veces lo estime pertinente.
- c) Derivado de una resolución desfavorable, podrá impugnar por medio del Recurso de Revocatoria, la resolución que deniegue total o parcialmente la pretensión que hubiere presentado ante la Administración Tributaria.
- d) Dicho recurso se podrá interponer dentro del plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente al de la última notificación; si el contribuyente o responsable no interpone el Recurso de Revocatoria, la resolución quedará firme.

El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.

2.8.3 Obligaciones del contribuyente dentro del procedimiento de solicitud de lo pagado indebidamente

El sistema tributario guatemalteco debe resultar sencillo y cómodo, tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria. Lo anterior supone la necesidad de minimizar tanto los costos y/o gastos que los cumplimientos de las obligaciones tributarias suponen para los contribuyentes como los propios gastos de gestión del sistema para la Administración Tributaria.

Para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, las normas tributarias deben ser claras, transparentes y sencillas; la Administración Tributaria, debe poner a disposición de los contribuyentes sistemas de pago sencillos para poder cumplir con las obligaciones tributarias, y tendrá que considerar que las reformas continuas del sistema tributario generan inseguridad jurídica.

La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico: es una relación ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado y otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. (Jarach 1982).

Por voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco, se hacen depender al verificarse un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo o hecho imponible.

Dentro de las obligaciones del contribuyente en el procedimiento de solicitud de lo pagado indebidamente se pueden citar las siguientes:

- a) El contribuyente deberá estar actualizado en el Registro Tributario Unificado, de la Administración Tributaria, con el objeto de facilitar el trámite.
- b) El memorial ingresado ante la Administración Tributaria debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 122, del Código Tributario.

- c) Guardar la documentación relacionada con la obligación tributaria, cuyo pago indebido se solicitó, derivado que al efectuar la solicitud se interrumpe la prescripción y se amplía el período de tiempo en el cual el obligado debe tener en su poder la documentación legal de soporte y los registros contables.
- d) Proporcionar la documentación y/o información que la Administración Tributaria requiere, para el desarrollo del análisis de lo solicitado.

3. METODOLOGÍA

Los métodos contienen los criterios y procedimientos generales para guiar el trabajo científico de investigación; y, las técnicas son reglas y operaciones para el manejo de instrumentos, en la aplicación del método científico de investigación. En general, son las herramientas metodológicas de investigación para la consecución de los objetivos formulados.

3.1 Definición del problema

La definición incluye la especificación y delimitación con la mayor precisión posible del problema de investigación relacionado con el sustento legal de solicitud de restitución de pagos indebidos por multas impuestas por la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria derivadas de la sanción por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas con fundamento legal del artículo 153 del Decreto número 6-91, Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala.

3.1.1 Especificación del problema

La especificación del problema en forma precisa incluye la identificar con claridad y precisión al sector objeto de estudio, la delimitación, ámbito geográfico, así como el tema y subtemas en forma interrogativa, del asunto a tratar.

Dentro de la estructura organizativa de la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra la Gerencia Regional Central, que vela por el cumplimiento de las obligaciones tanto formales como sustantivas de los Contribuyentes, ubicados en los municipios del departamento de Guatemala.

El problema de investigación tributario identificado para los Contribuyentes de la Gerencia Regional Central, se refiere a que la Superintendencia de Administración Tributaria, está imponiendo sanciones por infracciones a los deberes formales, por concepto del vencimiento de autorización de facturas sin dárselos a conocer por

medio del debido proceso que permita al contribuyente ejercer su derecho de defensa.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación tributaria consiste en desarrollar los elementos de hecho que permitan por medio de la elaboración de un memorial solicitar ante la Administración Tributaria la devolución de los pagos indebidos realizados por las multas cobradas por dicha Administración.

3.1.2 Delimitación del problema

La delimitación del problema, fija la unidad de análisis, el período de investigación y el ámbito geográfico que comprende la investigación.

Unidad de Análisis

La Gerencia Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Período a investigar

Infracciones a los deberes formales sancionados en los años 2016 y 2017.

Ámbito geográfico:

Municipios de Guatemala departamentos de Guatemala.

3.2 Objetivos

Los objetivos son los propósitos o fines de la investigación. En la presente investigación se plantean los objetivos generales y específicos.

3.2.1 Objetivo general

Determinar la razonabilidad de la base legal aplicada y los procedimientos utilizados por la Administración Tributaria, en la imposición de multas por las infracciones detectadas por el vencimiento del plazo de la vigencia de la resolución de autorización de facturas a los Contribuyentes de la Gerencia Central de conformidad con Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, y con ello establecer la posibilidad de solicitar la restitución de las multas pagadas indebidamente.

3.2.2 Objetivos específicos

1. Analizar el contenido del numeral 8) del artículo 94, del Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario para establecer si las multas impuestas por Superintendencia de Administración Tributaria a los Contribuyentes de la Gerencia Regional Central por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas, encuadran en el numeral del artículo mencionado.
2. Determinar que los cobros realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria a los contribuyentes de la Gerencia Regional Central por concepto de sanciones por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas, se efectuaron cumpliendo con el debido proceso.
3. Desarrollar un modelo de memorial para solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por los contribuyentes, por la aplicación de sanciones por parte de la Administración Tributaria, por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas en los contribuyentes de la Gerencia Regional Central de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

3.3 Hipótesis

La hipótesis se expone en forma clara y objetiva como enunciación o propuesta de solución al problema de la investigación:

La falta de conocimiento de los contribuyentes que pertenecen al padrón de la Gerencia Regional Central de la Administración Tributaria, sobre las infracciones a los deberes formales, provoca pagos de multas indebidas a la Superintendencia de Administración Tributaria, por el vencimiento del plazo de la vigencia de la autorización de facturas de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento a partir de enero 2013.

Por lo expuesto, se considera que el sustento legal para que sea factible la restitución al contribuyente de pagos indebidos por multas, principalmente, es el artículo 12 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el artículo 153 del Código Tributario que establece la restitución de los pagos indebidos por multas y el artículo 122 del mismo código que establece los requisitos que debe llevar el memorial que debe presentarse a la Administración Tributaria para solicitar dicha restitución.

3.3.1 Especificación de variables

La especificación de variables de la hipótesis es la siguiente:

Variable independiente

La legislación tributaria vigente.

Variable dependiente

Pagos de multas innecesarios a la Administración Tributaria

Solicitud (Memorial)

3.4 Método científico

El método científico es el fundamento de la presente investigación; por lo que el método de investigación utilizado es el inductivo, derivado que el análisis de la información obtenida se realizará desde el punto de vista de lo particular a lo general, permitiendo con ello cumplir con el objeto de la investigación.

El presente trabajo de investigación se basó en la utilización del método científico en sus tres fases, que se detallan a continuación:

- Indagatoria: En esta fase se realizó la recopilación de información, con el uso de fuentes secundarias como libros, bases de datos, análisis previos, tesis, publicaciones, entre otros.
- Demostrativa: En esta fase se realizó para verificar y comprobar la validez de la hipótesis planteada, por medio del análisis y comparación de los resultados obtenidos.
- Expositiva: En esta fase, se presentan los resultados de la investigación, por medio del informe de tesis.

3.5 Técnicas de investigación

Las técnicas son reglas y operaciones para el manejo de los instrumentos en la aplicación del método de investigación científico. La investigación se fundamenta en la utilización de técnicas de investigación documental y de campo.

3.5.1 Técnicas de investigación documental

Estas técnicas de investigación permitieron la recopilación de la información para enunciar las teorías que sustentarán el estudio mediante la fuente documental a que hacen referencia.

El Fichaje: Técnica que permitió registrar los datos que se van obteniendo en los instrumentos llamados fichas, las cuales, debidamente elaboradas y ordenadas, contienen la mayor parte de la información que se recopila en la investigación.

Fichas Bibliográficas: fueron las destinadas a anotar los datos completos de los documentos consultados en la investigación, como lo son: libros, revistas, folletos, diarios, entre otros.

3.5.2 Técnicas de investigación de campo

Estas técnicas de investigación permitieron la observación en contacto directo con el objeto de estudio, y el acopio de testimonios que permitan confrontar la teoría con la práctica en la búsqueda de la verdad objetiva.

La Observación: Consistió en observar atentamente el hecho o caso, tomar información y registrarla para su análisis.

El cuestionario: Con el afán de obtener mejores resultados en la investigación de campo, se preparó un cuestionario (Apéndice I), para que lo respondieran 25 contribuyentes los cuales fueron seleccionados al azar, registrados dentro de la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria, a los cuales se le habían notificado requerimientos de información para establecer si los plazos de la vigencia de la autorización de sus facturas manuales estuvieran vencidos. Dicho cuestionario consistió en una serie de preguntas y otras indicaciones con el propósito de obtener información de los consultados.

4. ANÁLISIS DE LOS COBROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONCEPTO DEL VENCIMIENTO DE LA AUTORIZACIÓN DE FACTURAS

El presente capítulo refleja los resultados de la investigación de campo, basados en las actuaciones realizadas por la División de Fiscalización, de la Gerencia Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria, a los contribuyentes que estuvieron emitiendo facturas manuales cuyo plazo de vigencia de las mismas estaban vencidas.

Adicionalmente, se presentan los resultados obtenidos en el análisis del cuestionario elaborado para recabar información relacionada con el tema: “sustento legal de restitución al contribuyente por pagos indebidos de multas impuestas por la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria derivadas de la sanción por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas”.

4.1 Inicio de la auditoría tributaria

Derivado de las facultades y atribuciones que se le otorgan a la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con lo que establece el Código Tributario, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, las leyes específicas de cada impuesto y sus respectivos reglamentos, tiene la potestad de ejercer dentro de otras funciones la aplicación de la legislación tributaria, el control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior que debe percibir el estado, exceptuando aquellos tributos que administran y recaudan las municipalidades que por ley les corresponde.

Adicionalmente, de conformidad con la Resolución Número 467-2007, el Superintendente de Administración Tributaria, aprueba la resolución que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria; en la cual, se indica que la

Gerencia Regional Central contará con la División de Fiscalización, para llevar a cabo el cumplimiento de las funciones que el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria le delega.

En virtud de lo anteriormente mencionado, el artículo 68 de la Resolución Número 467-2007, establece que: “son funciones de la División de Fiscalización bajo las orientaciones del Gerente Regional Central las siguientes:

- 1) Cumplir en el ámbito de su competencia, las directrices, manuales, normas y procedimientos que emita la Intendencia de Fiscalización;
- 2) Ejecutar, en el ámbito de su competencia, los programas de fiscalización elaborados por la Intendencia de Fiscalización de conformidad con el Plan Anual de Fiscalización;
- 3) Ejecutar complementariamente a lo referido en el inciso anterior, los programas de fiscalización elaborados por la Gerencia Regional Central, conforme a la política de selección de contribuyentes a fiscalizar emitida por la Intendencia de Fiscalización;
- 4) Realizar operativos fiscales para verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias y aduaneras, y en su caso, iniciar los procedimientos administrativos respectivos;
- 5) Realizar, en el ámbito de su competencia, acciones de fiscalización a los contribuyentes, incluyendo auditorías y las necesarias para determinar la procedencia del acreditamiento, compensación o devolución de crédito fiscal.
- 6) Requerir la presentación de las declaraciones, y en su caso, promover el procedimiento de determinación de oficio a que se refiere el Código Tributario;
- 7) Conferir audiencias conforme la legislación y normativa vigente;

- 8) Notificar los actos administrativos originados por acciones de fiscalización conforme al Código Tributario y normativa aplicable; entre otras”.

Para desarrollar las funciones que le competen, la División de Fiscalización está integrada por varias secciones, dentro de las cuales se encuentra la de Operativos Fiscales.

Como se puede observar la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con dependencias con funciones de ejecución, como es el caso de la Gerencia Regional Central, que para llevar a cabo el adecuado cumplimiento de sus funciones cuenta con la División de Fiscalización, que ésta a su vez para desarrollar sus actividades está conformada por varias secciones, siendo una de ellas Operativos Fiscales, que para el presente caso de investigación se abordará la función de fiscalización que está realizando la mencionada sección con relación a la detección de infracciones a los deberes formales.

En atención a la Resolución Número 467-2007, la División de Fiscalización debe cumplir con las directrices, manuales, normas y procedimientos; así como, ejecutar los programas de fiscalización elaborados por la Intendencia de Fiscalización de conformidad con el Plan Anual de Fiscalización.

Por lo expuesto, la Sección de Operativos Fiscales, de la División de Fiscalización, de la Gerencia Regional Central, ejecutó los programas: PF Sanción Auto. Vencidas GRC (Programación de Sanción a Contribuyentes que cuentan con Autorización de Documentos Vencidos) No. 07-11-02-02-01-457-2016, en octubre de 2016, y el PF Contr. Auto. Vencidas GRC (Programación de Fiscalización a Contribuyentes con Documentos Vencidos) No. 07-11-02-02-01-196-2017, en febrero de 2017, los cuales fueron elaborados por el Departamento de Procesos Masivos, de la Intendencia de Fiscalización.

El objetivo de dicho programa radica en sancionar a los contribuyentes a quienes la Superintendencia de Administración Tributaria, les autorizó la emisión de

facturas en papel, a los cuales se les detectó que emitieron facturas cuyo plazo de vigencia estaba vencido, lo que conlleva el incumplimiento a los deberes formales.

Dentro de los procedimientos que se le asignan al Auditor Tributario según el alcance de los programas: PF Sanción Auto. Vencidas GRC (Programación de Sanción a Contribuyentes que cuentan con Autorización de Documentos Vencidos) No. 07-11-02-02-01-457-2016 y el PF Contr. Auto. Vencidas GRC (Programación de Fiscalización a Contribuyentes con Documentos Vencidos) No. 07-11-02-02-01-196-2017, para llevar a cabo la revisión de las facturas son los siguientes:

- “Ingresar al establecimiento comercial identificándose con el nombramiento y gafete correspondiente.
- Deberá solicitar en forma verbal los documentos que utiliza (facturas, notas de crédito y débito, registros de ventas diarias u otro documento que utilice para el control de las ventas), los cuales deberán contar con toda la información relacionada con las ventas.
- Realizar corte de formas, sellando y firmando los documentos proporcionados (la última factura utilizada y la siguiente por utilizar)
- Ubicarse cerca del lugar donde se realiza la facturación o el pago por la venta del bien o prestación del servicio.
- Observar que por las ventas se emite y entrega la factura y no un documento distinto.
- Confirmar que las facturas que el contribuyente esté emitiendo, se encuentran fuera de vigencia, determinando la cantidad que hayan sido emitidas para proceder a imponer la sanción establecida en el numeral 8 del artículo 94 del

Código Tributario, por incumplimiento de requisitos legales, debiendo suscribir el Acta correspondiente.

- Notificar requerimiento de información.
- Si se detecta que existen documentos emitidos fuera de la vigencia, adicionales a los sancionados en la presencia fiscal se deberá proceder a imponer la sanción emitiendo el Acta correspondiente.
- Si detecta incumplimiento a los deberes formales deberá suscribir el Acta para iniciar el proceso correspondiente.
- Si el auditor suscribe el Acta deberá generar la audiencia correspondiente.
- Si el contribuyente paga la multa antes de emitir la audiencia, deberá llenar el reporte correspondiente y trasladarlo a su supervisor para que consolide la información y ésta sea enviada al Departamento de Procesos Masivos.
- Grabar la información en el Sistema de Presencia Fiscal”.

El programa de fiscalización conlleva el objetivo que se pretende alcanzar y los procedimientos mínimos que tanto el Auditor Tributario, Supervisor Tributario y Jefe de Sección de Operativos Fiscales, deben de realizar para desarrollar adecuadamente la revisión. Para el presente caso de investigación sólo se dejó reflejado los procedimientos que debe efectuar el auditor, para establecer si el contribuyente emitió facturas cuyo plazo de vigencia está vencido.

Cabe resaltar que dentro de los procedimientos se le instruye al Auditor Tributario que al confirmar que las facturas que el contribuyente esté emitiendo, se encuentran fuera de vigencia, determine la cantidad que hayan sido emitidas para proceder a imponer la sanción establecida en el numeral 8 del artículo 94 del Código Tributario, debiendo suscribir el Acta correspondiente.

4.2 Nombramiento para realizar revisiones tributarias

Para iniciar una auditoría que permita establecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, se toma en consideración el Plan Anual de Fiscalización elaborado por la Intendencia de Fiscalización; y para efectuar las revisiones fiscales se debe emitir el documento legal denominado “nombramiento”, el cual le da la facultad al Auditor Tributario, Supervisor Tributario y Jefe de Sección para realizar las revisiones mencionadas.

El nombramiento es el documento que por excelencia la Superintendencia de Administración Tributaria, autoriza al Auditor Tributario a efectuar las auditorías fiscales, esto con el afán de cumplir con lo que establece el artículo 152 del Código Tributario, el cual tipifica lo siguiente: Todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria.

Como se puede observar en el artículo mencionado en el párrafo anterior, aparece la palabra “deberá” situación que da la obligatoriedad a la Administración Tributaria a autorizar al funcionario o empleado para efectuar cualquier procedimiento. En tal sentido para cumplir con las disposiciones legales, el ente recaudador debe emitir el nombramiento respectivo.

4.2.1 Autorización del nombramiento

El Superintendente de Administración Tributaria tiene a su cargo la administración y representación general de la Superintendencia de Administración Tributaria, esto de conformidad con sus atribuciones delegadas según el artículo 23 literal b), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual establece: ejercer la representación legal de la SAT, la cual podrá delegar conforme lo que establece esta ley.

Adicionalmente, el mismo cuerpo legal citado en el párrafo anterior, en el artículo 23 literal g), establece: nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria; así como también, en su artículo 29 determina: El personal de la SAT autorizado por el Superintendente tendrá representación para actuar en nombre de la misma, en los procesos administrativos o judiciales.

En ese orden de ideas se puede dilucidar que el Superintendente de Administración Tributaria, podrá delegar en funcionarios y empleados la representación para actuar en nombre de la Administración Tributaria, que para el caso de los nombramientos para efectuar auditorías tributarias, de la Gerencia Regional Central, se le delega al Jefe de División de Fiscalización la autorización para nombrar a los Auditores Tributarios, Supervisores Tributarios y Jefes de Sección.

La Intendencia de Fiscalización elaboró el Proceso de Fiscalización denominado: Procedimiento: Planificación y Ejecución de Auditorías Tributarias, cuyo objetivo es describir el proceso general para la realización de auditoría tributarias. En la parte narrativa, numeral 2, cuyo título es autorización de nombramiento establece:

- El Jefe de División de Fiscalización recibe el programa de fiscalización, lo asigna y traslada al Jefe de Sección;
- El Jefe de Sección recibe el programa de fiscalización, selecciona un caso y asigna Supervisor y Auditor Tributario;
- El Jefe de Sección genera el nombramiento y lo traslada a la secretaria de la División de Fiscalización;
- La secretaria recibe el nombramiento y solicita firma del Jefe de División de Fiscalización

- El Jefe de División de Fiscalización recibe el nombramiento lo firma y lo devuelve a la secretaria.
- La Secretaria recibe el nombramiento firmado y lo traslada al Jefe de Sección
- El Jefe de Sección recibe el nombramiento firmado y lo traslada al Auditor Tributario.

El procedimiento: planificación y ejecución de auditorías tributarias, establece que el Jefe de División de Fiscalización es quien firma el nombramiento en el cual se asigna al Supervisor y Auditor Tributario, para realizar la auditoría tributaria a determinado contribuyente, situación que refleja que el Superintendente delega la responsabilidad de firmar los nombramientos al Jefe mencionado.

En virtud de lo anterior, queda evidenciado que no cualquier funcionario o empleado público que tenga algún cargo dentro de la Administración Tributaria, está facultado para realizar auditorías tributarias, sino es por la autorización expresa del Jefe de División de Fiscalización, por medio de un nombramiento.

4.3 Ejecución de la auditoría tributaria

Para llevar a cabo la ejecución del Programa de Sanciones a Contribuyentes que cuentan con Autorización de Documentos Vencidos, la Administración Tributaria seleccionó a 825 contribuyentes para establecer que no estuvieran emitiendo facturas cuya vigencia de autorización estuvieran vencidas, de los cuales a 373 les notificaron legalmente el Requerimiento de Información, para que presentaran la documentación solicitada consistente en el Libro de Ventas y Servicios Prestados, las facturas de ventas y/o servicios prestados, y Declaraciones Juradas y Pagos Mensuales del Impuesto al Valor Agregado; y los 452 contribuyentes restantes no fueron localizados; dichos datos fueron recabados de la Sección de Operativos Fiscales, de la División de Fiscalización, de la Gerencia Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Cabe mencionar que de los 373 contribuyentes notificados legalmente, 51 no presentaron inconsistencia, a 75 se determinó que tenían que pagar las multas por que estaban emitiendo facturas cuyas resoluciones de autorizaciones estaban vencidas, las cuales no fueron pagadas derivado que no se les dieron a conocer por medio del procedimiento administrativo correspondiente, y a 247 también se les establecieron multas del 100% por el mismo concepto por un total de Q1,119,772.20, las cuales fueron pagadas sin necesidad que la Administración Tributaria se las diera a conocer por medio del procedimiento administrativo respectivo; dichos datos fueron recabados de la Sección de Operativos Fiscales, de la División de Fiscalización, de la Gerencia Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.3.1 Nombramiento abierto

Para efectos ilustrativos a continuación se presenta un caso concreto por el cual la Administración Tributaria sancionó al contribuyente por estar emitiendo facturas derivado que el plazo de vigencia de la autorización de las mismas estaba vencido; por confidencialidad de la información se cambiaron algunos datos del contribuyente.

Para iniciar la ejecución de la auditoría tributaria, se debe contar con el Nombramiento emitido y firmado por el Jefe de División de Fiscalización; por lo que, a continuación, se presenta el Nombramiento que autoriza al auditor tributario a verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias formales de los contribuyentes:



Programa: 07-11-02-02-01-196-2017
Gerencia: Regional Central
Número: PF-2017-1-176

NOMBRAMIENTO

Guatemala 16 de febrero de 2017

Señor(es):

Mayra Guadalupe Ola Vielman	Supervisor Tributario
Jorge Antonio Aguirre Guzmán	Auditor Tributario
Luis Gerardo Pérez Juárez	Auditor Tributario
Rodrigo Alberto Chun Toj	Auditor Tributario
José Armando García García	Auditor Tributario
Raul Hernesto Tzunun Molina	Auditor Tributario

Con base en los artículos 1, 19, 98, 100, 112, 146 y 152 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario; el artículo 3 literales a), f), g) e i) del Decreto Número 1-98 del mismo organismo, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se les nombra para que, en forma individual o conjunta, verifiquen el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del(de los) contribuyente(s) propietario(s) del(de los) establecimiento(s) ubicado(s) en los municipios del departamento de Guatemala.

Para tal efecto deberán constituirse en dicho(s) establecimiento(s) y verificar que, entre otras obligaciones tributarias, el(los) propietario(s) cumpla(n) con: 1. Haber gestionado su inscripción y la de su establecimiento en los registros de esta Superintendencia; 2. Haber requerido autorización para la impresión de facturas; 3. Emitir factura por cada transacción de venta realizada; 4. Contar con libros contables, de ventas y de compras de IVA y tenerlos operados al día; 5. Haber presentado las declaraciones informativas o de determinación de impuestos cuyo plazo de presentación haya concluido en cualquier fecha comprendida entre el 1 de enero de 2014 al 28 de febrero de 2017.

Para el efecto podrá requerir acceso inmediato a todo tipo de documentación relacionada con las ventas y prestaciones de servicios, tales como copias de vouchers emitidos por cobros realizados mediante tarjetas de crédito o débito que obren en el establecimiento. De igual forma, para el cumplimiento de esta labor podrán efectuar notificaciones personales de documentos tales como, requerimientos de información, conferimiento de audiencias, etc

Lo anterior no altera de forma alguna la facultad que el Código Tributario otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto a la realización de verificaciones futuras conforme los alcances y procedimientos de otros programas.

De lo actuado deberán rendir informe, acompañando la documentación relativa a los ajustes y sanciones sobre el régimen tributario y aduanero que correspondan. De la misma forma deberán denunciar ante autoridad competente hechos que pudieran constituir faltas o delitos, incluyendo las acciones que constituyan resistencia a la acción fiscalizadora, conforme lo establece el artículo 93 del Código Tributario.

Atentamente,

Emilio Timoteo Revolorio Tzul
Jefe de División de Fiscalización
Gerencia Regional Central



Como se puede observar el nombramiento emitido por el Jefe de Sección de Operativos Fiscales, el cual fue firmado por el Jefe de División de Fiscalización, es un nombramiento abierto, derivado que no tiene consignado un nombre específico de contribuyente a auditar, caso contrario son los nombramientos cerrados, en donde se detalla el nombre y NIT del contribuyente a auditar.

Se emiten nombramientos abiertos derivado que el programa va dirigido a ejecutarse por la Sección de Operativos Fiscales, la cual está conformada por 7 grupos y cada grupo tiene entre 8 y 10 empleados aproximadamente, por lo que cada auditor tiene asignado más de 10 casos, situación que no permite que los nombramientos sean cerrados.

4.3.2 Trabajo de campo

Posteriormente de la entrega del nombramiento a los auditores tributarios, se dirigen a los establecimientos comerciales de los contribuyentes, identificándose con ellos o con los dependientes del negocio con el nombramiento y su gafete correspondiente, indicándoles el motivo de su visita y a la vez le solicitan en forma verbal los documentos que utiliza relacionado con las ventas y/o servicios prestados; posteriormente se notifica requerimiento de información al contribuyente para solicitarle el libro de ventas y servicios prestados, declaraciones del Impuesto al Valor Agregado y otros documentos, de conformidad con el artículo 133 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Cuando el contribuyente o encargado del establecimiento comercial proporciona los documentos de ventas que utiliza, el auditor tributario realiza el corte de formas, documento que evidencia la visita del auditor en el establecimiento comercial o domicilio fiscal del contribuyente, en el cual se consignan datos principalmente de la facturación (nombre o razón social del contribuyente, NIT, dirección, datos de la resolución de autorización de las facturas, fecha de vigencia

de la facturas, entre otros) anotando la última factura emitida y la siguiente por emitir, y se procede a sellar y firmar los documentos presentados.

Si derivado de la revisión de las facturas de ventas y/o prestación de servicios, se confirma que las facturas que el contribuyente está emitiendo se encuentran fuera del plazo legal de vigencia de la autorización de las mismas, se procede a determina la cantidad de facturas que hayan sido emitidas para imponer la sanción establecida en el numeral 8 del artículo 94, del Código Tributario, debiendo dejar constancia del hecho a través del Acta correspondiente.

A continuación se presenta el Acta que el auditor tributario suscribe en la presencia fiscal:

Acta número **UNO GUIÓN DOS MIL DIECISIETE (1-2017)**. En el municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala, siendo las nueve horas con veinte minutos del veinte de febrero de dos mil diecisiete, reunidos en el kilómetro 7.3 carretera Al Atlántico, comparecen las siguientes personas: Pablo César García, quien se identifica con Documento Personal de Identificación –DPI-, Código Único de Identificación –CUI- 2222 48830 0502, Contador del contribuyente, **LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con Número de Identificación Tributaria 1352-5; y por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, Jorge Antonio Aguirre Guzmán, Auditor Tributario, de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien acredita su calidad con el nombramiento número PF-2017-1-176, emitido el 16 de febrero de 2017, por el Jefe de División de Fiscalización, Gerencia de Regional Central, por medio del cual se le faculta para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente y dejar constancia documentada de los hechos que pueden constituir infracciones. **PRIMERO:** Derivado de la revisión a la documentación proporcionada por el contribuyente, se pudo constatar que de las facturas autorizadas con número de resolución 2013-5-96 de fecha 13/08/2013 autorizadas de la 1 a la 1000 de serie A, se emitieron novecientas setenta y un (971) facturas con fecha posterior a su

plazo de vigencia. **SEGUNDO:** Vencido el plazo de vigencia de las facturas en mención, el contribuyente emitió las facturas de la número uno (1) a la número novecientos setenta y uno (971), todas de la serie A. **TERCERO:** Se le indica al contribuyente que de acuerdo al artículo 94, numeral 8 del Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, corresponde la multa de cien quetzales exactos (Q100.00) por cada documento emitido, a la vez se le indica que si está en la disposición de efectuar el pago de la multa correspondiente, dentro de los próximos cinco días hábiles a partir de la fecha de suscripción de la presente acta, se beneficiará con las rebajas indicadas en el artículo 145 "A" del Decreto 6-91, Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala. **CUARTO:** La documentación original revisada que se tuvo a la vista, fue devuelta a entera satisfacción del Contador del contribuyente, así mismo, se le pregunta si desea manifestar respecto al contenido y suscripción de la presenta acta, a lo cual responde que: Está de acuerdo con realizar el pago de la multa correspondiente. **QUINTO:** Se le indica al Contador, que debe dar aviso de forma inmediata al Contribuyente **LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA**, del contenido y la suscripción de la presente acta. **SEXTO:** No habiendo más que hacer constar se da por terminada la presente, treinta minutos después de su inicio, en el mismo lugar y fecha, la que previa lectura es ratificada, aceptada y firmada por quienes en ella intervenimos.

PABLO CÉSAR GARCÍA
CONTADOR GENERAL
No. 123456-0

JORGE ANTONIO AGUIRRE GUZMÁN
DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN
AUDITOR TRIBUTARIO



Como se puede apreciar en el punto tercero del Acta suscrita por el Auditor Tributario en la presencia fiscal, al contribuyente le corresponde pagar la multa de

cien quetzales por cada documento emitido, que para el presente caso fue por la emisión de facturas cuyo plazo de vigencia de la autorización está vencida, de conformidad con el artículo 94, numeral 8 del Código Tributario.

En ese orden de ideas, la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de acta administrativa, está dejando constancia de la sanción impuesta al contribuyente por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas, cuya base legal aplicada es relacionada con la infracción por extender facturas que no cumplen con los requisitos según la ley específica; así como también se dejó constancia que el contribuyente a través de su contador manifestó que está de acuerdo con realizar el pago de la multa correspondiente.

Posteriormente, a la suscripción del Acta, se procede a notificar el Requerimiento de Información, de lo cual se solicita lo siguiente al contribuyente:



Gerencia: **REGIONAL CENTRAL**
 Programa: **07-11-02-02-01-196-2017**
 Número: **PF-2017-1-176-1**

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

Contribuyente: **LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA**
 NIT: **1352-5**

De conformidad con el nombramiento número **PF-2017-1-176** de fecha **16 de febrero de 2017**, el Supervisor Tributario y los Técnicos de Auditoría Tributaria designados para verificar sus obligaciones tributarias, con base en el contenido de los artículos 98, 100, 112, y 112 "A" del Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus reformas vigentes; artículo 3 incisos a) e i) del Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos decretos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala, artículo 68 numeral 8) de la Resolución Número 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria, por este medio le requieren la documentación siguiente:

1. Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.
2. Original y fotocopia certificada por el contador registrado ante la Administración Tributaria, del Libro de Ventas y Servicios Prestados con su respectiva habilitación, si el libro lo registra en forma consolidada, deberá presentar el Libro Auxiliar de Ventas, adicionalmente proporcionar el archivo de esta misma información en CD en formato Microsoft Excel.
3. Documentación original de soporte de las ventas y servicios prestados.

Dicha información deberá referirse a los períodos impositivos comprendidos en cualquier fecha comprendida entre el 1 de enero de 2014 al 28 de febrero de 2017, y presentarse al personal nombrado, en **1 avenida 13-29 zona 10, Edificio Dubai Center, nivel 14, oficina 1408, del municipio de GUATEMALA del departamento de GUATEMALA, Sección de Operativos Fiscales, División de Fiscalización, Gerencia Regional Central**, dentro del plazo improrrogable de **tres (3) días hábiles**, contados a partir del día siguiente de la notificación del presente requerimiento. Su incumplimiento **CONSTITUIRÁ RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** y derivará la aplicación de lo establecido en los artículos 93 y 170 del Decreto Número 6-91 y sus reformas vigentes, Código Tributario; y en los artículos 358 "D" y 409 del Decreto Número 17-73 y sus reformas vigentes, Código Penal; ambos decretos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala.

Guatemala, 20 de febrero de 2017.

Jorge Antonio Aguirre Guzmán
 División de Fiscalización
 Auditor Tributario



Mayra Guadalupe Ola Vielman
 División de Fiscalización
 Supervisor Tributario



Para darle a conocer al contribuyente el Requerimiento de Información hay que notificar el mismo, cuya cédula de notificación es la siguiente:



CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En el municipio de Guatemala departamento de Guatemala, siendo las diez horas con quince minutos del día veinte de febrero de dos mil diecisiete, constituido en el kilómetro siete punto tres Carretera Al Atlántico. NOTIFIQUE A: LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA, el contenido del Requerimiento de Información PF guión dos mil diecisiete guión uno guión ciento setenta y seis guión uno, de fecha veinte de febrero de dos mil diecisiete, entregándole una copia del mismo por medio de esta cédula que recibió el señor Juan Sebastián Mocchi Peralta, quien de enterado SI firma. DOY FÉ.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J.M.P.', written over a horizontal line.

F _____

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J.A.G.', written over a horizontal line.

F _____
 Jorge Antonio Aguirre Guzmán
 División de Fiscalización
 Auditor Tributario

Se notifica Requerimiento de Información al contribuyente para establecer si existen más facturas emitidas distintas a las revisadas en la presencia fiscal, cuyo plazo de vigencia de las mismas esta vencido y determinar que estén operadas en el Libro de Ventas y Servicios Prestados y declaradas en el Impuesto al Valor Agregado.

Si se llegara a detectar que existen facturas emitidas fuera de la vigencia adicionales a los sancionados en la presencia fiscal se procederá a imponer la sanción respectiva emitiendo el Acta correspondiente.

Derivado de la notificación del Requerimiento de Información mencionado anteriormente, el contribuyente presentó lo solicitado. Como muestra de la documentación proporcionada se presenta el Libro de Ventas y Servicios Prestados de los meses de octubre y noviembre de 2014.

LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS								
NOMBRE O RAZON SOCIAL:			<u>LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA</u>					
NIT:			<u>1352-5</u>					
MES:			<u>OCTUBRE DE 2014</u>					
								Folio 45
FECHA	FACTURA	No. DOCUMENTO		CLIENTE		PRECIO NETO	IVA DEBITO FISCAL	TOTALES
		SERIE	DEL	AL	NIT			
01/10/14	A	1	22	Varios	Varios	580,357.14	69,642.86	650,000.00
09/10/14	A	23	34	Varios	Varios	188,583.63	22,630.04	211,213.66
10/10/14	A	35	35	5469-9	El Jashico SA	1,741,071.43	208,928.57	1,950,000.00
TOTAL						2,510,012.20	301,201.46	2,811,213.66

LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS								
NOMBRE O RAZON SOCIAL:			<u>LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA</u>					
NIT:			<u>1352-5</u>					
MES:			<u>NOVIEMBRE DE 2014</u>					
								FOLIO 46
FECHA	FACTURA	No. DOCUMENTO		CLIENTE		PRECIO NETO	IVA DEBITO FISCAL	TOTALES
		SERIE	DEL	AL	NIT			
06/11/14	A	36	36	5469-9	El Jashico SA	1,919,642.86	230,357.14	2,150,000.00
09/11/14	A	37	98	Varios	Varios	2,678,571.43	321,428.57	3,000,000.00
28/11/14	A	99	100	Varios	Varios	678,571.43	81,428.57	760,000.00
TOTAL						5,276,785.71	633,214.29	5,910,000.00

Se dejó como muestra del Libro de Ventas y Servicios Prestados los meses de octubre y noviembre de 2014, para que se evidencie que existen facturas emitidas con fecha posterior al vencimiento del plazo de vigencia de las mismas, las cuales fueron operadas en el mencionado Libro y fueron declaradas en el Impuesto al Valor Agregado.

A continuación se muestra algunas facturas emitidas por la prestación de servicios números 35 y 36, en donde se refleja que las facturas vencieron el 13 de agosto de 2014, y fueron emitidas el 10 de octubre y 6 de noviembre de 2014.

LEÑA VERDE SOCIEDAD ANÓNIMA
KILÓMETRO 7.3 CARRERA AL ATLÁNTICO
TELÉFONO 225147806

FACTURA
SERIE A
No. 0035

NOMBRE: EL JASHICO, S.A.
NIT: 5469-9
DIRECCIÓN: CIUDAD

DIA	MES	AÑO
10	10	2014

CONTADO
CRÉDITO

NIT: 1352-5

DESCRIPCIÓN	VALOR
Por servicios de construcción de obra de la ampliación de la terminal de almacenamiento de gas	1,950,000.00
CANCELADO	
TOTAL EN LETRAS: UN MILLÓN NOVECIENTOS CINCUENTA MIL QUETZALES	TOTAL Q. 1,950,000.00

IMP. HERALCA NIT: 97802-7 PBX: 25031700 AUTO. SEGÚN RESOL. 2013-5-96-113 DEL 01 AL 1,000 DEL 13/08/2013. VENCE EL 13/08/2014

LEÑA VERDE SOCIEDAD ANÓNIMA
KILÓMETRO 7.3 CARRERA AL ATLÁNTICO
TELÉFONO 225147806

FACTURA
SERIE A
No. 0036

NOMBRE: EL JASHICO, S.A.
NIT: 5469-9
DIRECCIÓN: CIUDAD

DIA	MES	AÑO
6	11	2014

CONTADO
CRÉDITO

NIT: 1352-5

DESCRIPCIÓN	VALOR
Por servicios de construcción de obra de la ampliación de la terminal de almacenamiento de gas	2,150,000.00
CANCELADO	
TOTAL EN LETRAS: DOS MILLONES CIENTO CINCUENTA MIL QUETZALES	TOTAL Q. 2,150,000.00

IMP. HERALCA NIT: 97802-7 PBX: 25031700 AUTO. SEGÚN RESOL. 2013-5-96-113 DEL 01 AL 1,000 DEL 13/08/2013. VENCE EL 13/08/2014

4.4 Análisis de la aplicación del artículo 94 numeral 8 del Código Tributario por el vencimiento del plazo de vigencia de la autorización de facturas por parte de la Administración Tributaria.

El artículo 94 del Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, tipifica lo relacionado a las infracciones a los deberes formales estableciéndose que constituyen infracción a dichos deberes la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento a lo previsto en el referido Código y en otras leyes tributarias.

Existen diversas obligaciones formales contempladas en la legislación guatemalteca que deben ser de observancia de los contribuyentes, como por ejemplo: dar aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador; llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios, presentar las declaraciones de impuestos; extender facturas que cumplan con los requisitos legales; entre otros.

4.4.1 Ejecución del programa de sanción a contribuyentes que cuentan con autorización de facturas vencidas.

El Departamento de Procesos Masivos de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, elaboró el Programa de Sanción a Contribuyentes que Cuentan con Autorización de Documentos Vencidos, el cual fue puesto en práctica por la Sección de Operativos Fiscales de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional Central.

Dicho programa contempla la realización de ciertos procedimientos dentro de los cuales se pueden mencionar, el hecho que el Auditor Tributario al confirmar que las facturas que el contribuyente emitió se encuentran fuera del plazo de vigencia de la autorización de las facturas, se suscribe el Acta Administrativa y se procede

a imponer la sanción establecida en el numeral 8 del artículo 94 del Código Tributario, por incumplimiento de requisitos legales.

Además se le instruye al Auditor Tributario con carácter de obligatoriedad, que si suscribe acta deberá generar la audiencia correspondiente, para darle a conocer al contribuyente las sanciones impuestas.

Sobre ese orden de ideas, se comprobó que el Auditor Tributario en la presencia fiscal al momento de detectar que se están emitiendo facturas manuales cuyo plazo de vigencia de la autorización de las mismas está vencido, procedió a suscribir el acta e indicar en la misma la cantidad de facturas con dicha inconsistencia y la base legal que a criterio de la Administración Tributaria procede imponer la sanción.

Adicionalmente, se consignó en el acta que si el contribuyente está en la disposición de efectuar el pago de la multa impuesta dentro de los próximos cinco días hábiles a partir de la fecha de suscripción de la presente acta, se beneficiará con las rebajas indicadas en el artículo 145 "A" del Decreto 6-91, Código Tributario.

Como puede observarse la Administración Tributaria encuadró el hecho que el contribuyente esté emitiendo facturas manuales con el plazo de vigencia de autorización vencidas dentro de la infracción a los deberes formales por: extender facturas que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica.

4.4.2 De la ley y del reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los contribuyentes están obligados a emitir y entregar facturas por las ventas y servicios que presten, así como también facturas de pequeño contribuyente, en caso corresponda, entre otros.

La disposición del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado de limitar el plazo de la vigencia de la autorización de facturas, no está basado en la ley, derivado que el artículo 30 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que las especificaciones y características de las facturas manuales se establecerán en el reglamento del Impuesto al Valor Agregado. Luego agrega que dichas facturas deberán ser autorizadas previamente por la Dirección que llevará un registro y control computarizado de los mismos.

Lo que se indica en el artículo 30 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, se refiere a dos situaciones, en primer lugar está facultando al Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado, para regular lo relacionado con las especificaciones y características de las facturas, derivado que está separado de la primera parte del párrafo; y en segundo lugar establece que deben de estar autorizado por la Dirección que actualmente es la Superintendencia de Administración Tributaria, en ésta parte tampoco indica que el Reglamento pueda limitar el plazo de dicha autorización.

Las especificaciones y características son dos situaciones separadas de la autorización, para los primeros el reglamento sí lo puede desarrollar, no así limitar el plazo de la autorización.

El hecho que el plazo de vigencia de la autorización de facturas esté vencido, no quiere decir que la factura deje de cumplir con el requisito de llevar impreso el número y la fecha de emisión de la resolución de autorización; ni mucho menos que deje de cumplir el requisito de llevar impreso el plazo de vigencia de las facturas.

Adicionalmente a lo anteriormente escrito, las facturas han sido declaradas como débito fiscal en la Declaraciones Juradas y Pagos Mensuales del Impuesto al Valor Agregado, están debidamente contabilizadas, operadas en el Libro de Ventas y Servicios Prestados y han cumplido con el tema de bancarización

establecido en el Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

En virtud que la Ley del Impuesto al Valor Agregado delega en su reglamento las especificaciones y características de las facturas, no así regular su vigencia, no puede tipificar la Administración Tributaria que las facturas carecen de requisitos legales según la Ley del Impuesto al Valor Agregado, si el reglamento es quien define tal situación.

Además, no es aceptable que la Administración Tributaria sancione al contribuyente por las facturas cuyo plazo de vigencia de las mismas esta vencido, argumentando que al vencerse el plazo de vigencia dejan de estar autorizadas y por consiguiente no cumple el requisito de estar autorizadas.

Como puede observarse en los artículos mencionados de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, las facturas deben tener un plazo de vigencia, razón por la cual es necesario definir lo siguiente términos, según el Diccionario de la Real Academia Española define el término de autorización como: “autorizar o legalizar algo” y como plazo es el “Término o tiempo señalado para algo”.

Guillermo Cabanellas define el término de vigencia como la “obligatoriedad de un precepto legislativo, de la orden de una autoridad competente. Subsistencia de una disposición cualquiera, pese al tiempo transcurrido, a su no aplicación e incluso contra el uso”.

De lo analizado se infiere que las facturas cuyo plazo de vigencia hubiere vencido, se consideran no autorizadas por la Administración Tributaria, derivado que la resolución de autorización que permitió al contribuyente el derecho de emisión de éstas caducó, como consecuencia ya no tiene validez legal, y por consiguiente no se deberían de cobrar multas de conformidad con el artículo 94 numeral 8, del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código

Tributario, sino imponer la infracción establecida en el artículo 85 numeral 2, del mismo cuerpo legal mencionado.

El Código Tributario no establece una base legal sólida que permita sancionar a los contribuyentes por infracción a los deberes formales por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas, por lo que el artículo 94 numeral 8 no aplica para sancionar lo indicado.

4.4.3 El procedimiento administrativo

El Auditor Tributario tiene la instrucción que en el presencia fiscal efectuada al contribuyente debe suscribir acta administrativa para dejar constancia de lo revisado, y posteriormente notificar legalmente el Requerimiento de Información en donde se solicita cierta documentación que permitirá establecer si a parte de las facturas revisadas en el domicilio fiscal o comercial del contribuyente hubieran otros hechos que constituyan infracciones tributarias a los deberes formales.

La revisión de la documentación solicitada se efectúa en las oficinas de la Administración Tributaria, donde se analiza para determinar si existen otras situaciones que ameriten sancionar al contribuyente, debiendo suscribir otra acta administrativa para dejar constancia de los hechos, si procediere.

Cabe resaltar que por las sanciones cobradas por la Superintendencia de Administración Tributaria, por concepto del vencimiento del plazo de vigencia de la autorización de facturas manuales, no se ha generado ningún expediente que permita iniciar el procedimiento administrativo, en donde por medio de la audiencia se le den a conocer al contribuyente las sanciones impuestas.

De los 373 contribuyentes que fueron notificados legalmente, 51 no presentaron inconsistencia, a 75 se les determinaron que tenían que pagar las multas por que estaban emitiendo facturas cuyo plazo de vigencia de la resolución de autorización estaban vencidas, las cuales no fueron pagadas derivado que no se les dio a

conocer por medio del procedimiento administrativo correspondiente; situación que la Administración Tributaria si debió de haber realizado, en virtud que el artículo 145 "A" del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece que los contribuyentes que no paguen luego de vencerse los 5 días a partir de la suscripción del acta en donde se deja constancia de las infracciones, el expediente continuara con el trámite correspondiente, que en este caso sería iniciar con el procedimiento administrativo.

Por otro lado a 247 contribuyente también se les establecieron multas del 100% por el mismo concepto del vencimiento del plazo de la vigencia de la autorización de las facturas por un total de Q1,119,772.20, las cuales fueron pagadas sin necesidad que la Administración Tributaria se las diera a conocer por medio del procedimiento administrativo respectivo; estos contribuyentes manifestaron en el acta administrativa estar de acuerdo con la multa impuesta.

5. PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN EL ANÁLISIS DEL CUESTIONARIO ELABORADO PARA RECABAR INFORMACIÓN RELACIONADA CON EL TEMA DE INVESTIGACIÓN

A continuación se presenta el análisis de los resultados obtenidos derivado del cuestionario realizado a los contribuyentes de la Gerencia Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el fin de recolectar la información necesaria que permita establecer el conocimiento de los contribuyentes con relación a sus derechos y obligaciones tributarias, respecto del tema: sustento legal de restitución al contribuyente por pagos indebidos de multas impuestas por la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria derivadas de la sanción por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas.

Cabe mencionar que los contribuyentes que la Administración Tributaria seleccionó para verificar que no estuvieran emitiendo facturas, cuyo plazo de vigencia de autorización estuvieran vencidas eran 825; sin embargo, únicamente se localizaron y se lograron notificarles Requerimiento de Información a 373 contribuyentes.

Previo a la presentación de resultados, es importante destacar que el instrumento de medición que se seleccionó para la recolección de datos de la muestra aleatoria seleccionada de 25 contribuyentes, de la Gerencia Regional Central, fue un cuestionario.

Los datos de la encuesta se presentan en el siguiente orden:

- El orden de la preguntas que se presentan están de conformidad como se encuentran en la boleta;
- Posteriormente se presenta el cuadro del resumen de los resultados obtenidos por cada pregunta planteada;

- Seguidamente se muestran las gráficas de los resultados obtenidos, revelando la fuente de donde se obtuvo la información; y
- Por último, se realiza una descripción del análisis e interpretación de los resultados.

Sobre ese orden de ideas, se procede a presentar los resultados de este capítulo:

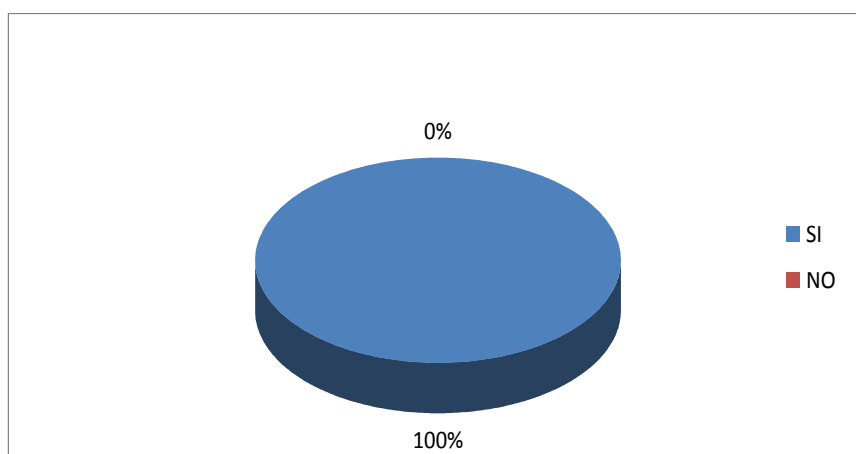
¿Conoce usted sobre las leyes tributarias que actualmente están vigentes en Guatemala?

CUADRO No. 1

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
25	SI	100
0	NO	0
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 1



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar en la gráfica 1, del 100% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, el 100% respondió que si conocen sobre las leyes tributarias de Guatemala.

De los datos obtenidos anteriormente permite englobar el comportamiento de los 25 contribuyentes a quienes se les trasladó el cuestionario de preguntas relacionadas con el tema de investigación, a la totalidad de contribuyentes (373) a quien la Administración Tributaria les notificó Requerimiento de Información para establecer si estaban emitiendo y entregando facturas cuyo plazo de vigencia de autorización de las mismas estuviera vencido, los cuales no fueron analizados.

Derivado que 100% de la muestra contestó que tiene conocimiento de la legislación vigente en Guatemala, al respecto el 100% indicó que conocen de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; el 76% de la Ley del Impuesto de Solidaridad; el 68% de la Ley de Actualización Tributaria; el 40% tiene noción del Código Tributario; el 16% tiene conocimiento de la Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y la Ley del Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos; y un 4% que es el de menor porcentaje conocen sobre la Ley de Fomento de Actividad Exportadora de Maquila, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, entre otros.

Cabe mencionar que el 36% de los contribuyentes encuestados piensan que todavía está vigente el Decreto Número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, el mismo fue derogado por el Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización de Tributaria.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta dejó de formar parte en la legislación vigente guatemalteca a partir de enero de 2013; sin embargo, el impuesto como tal no fue suprimido, quedo plasmado en el Libro I, denominado Impuesto Sobre la Renta en la Ley de Actualización Tributaria.

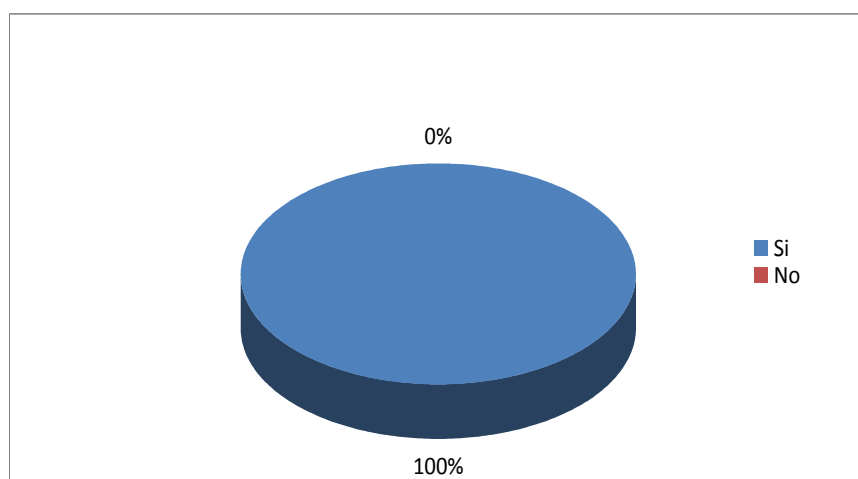
¿A leído alguna vez la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento?

CUADRO No. 2

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
25	SI	100
0	NO	0
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 2



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar del 100% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, el 100% respondió que sí ha leído la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento; por lo que se deduce que no hay desconocimiento por parte del contribuyente sobre las obligaciones que debe cumplir según la Ley y Reglamento mencionado.

Toda vez el contribuyente esté afiliado al Impuesto al Valor Agregado, debe acatar los lineamientos que la Norma Legal de dicho impuesto regula para no ser objeto de ajustes o sanciones tributarias.

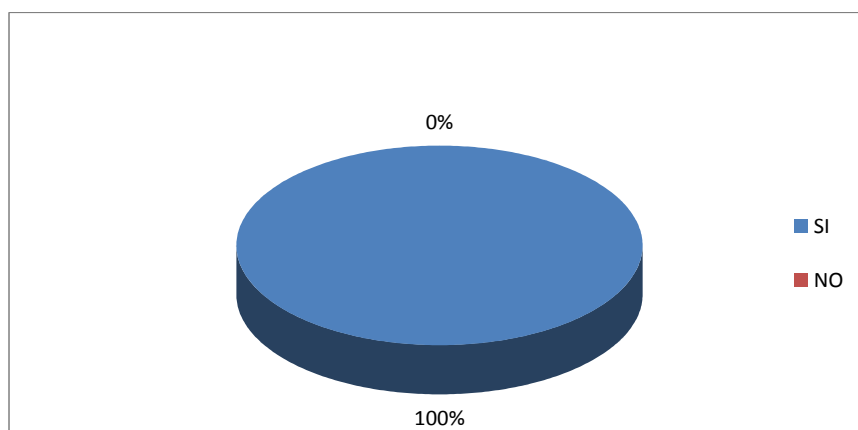
¿Conoce usted el contenido del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con la obligación de los contribuyentes afectos a dicho impuesto a emitir y entregar del documento siguiente: a) facturas, por las ventas (...), y por los servicios que presten los contribuyentes afectos (...) y b) Facturas de Pequeño Contribuyente?

CUADRO No. 3

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
25	SI	100
0	NO	0
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

GRÁFICA No. 3



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar del 100% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, el 100% respondió que sí conoce el

contenido del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con la emisión y entrega de facturas por la venta y/o prestación de servicios.

Por lo anterior, se refleja que están conscientes que deben emitir y entregar facturas cuando vendan o presten servicios, porque al detectar la Administración Tributaria que un contribuyente no está facturando se hacen acreedores de una sanción que conlleva el cierre temporal del negocio.

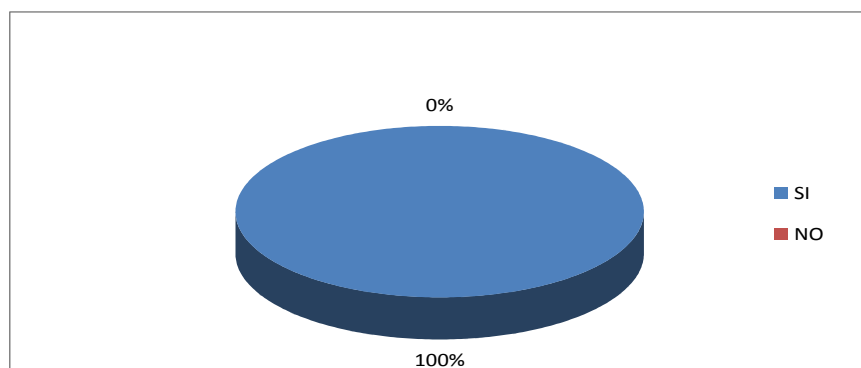
¿Conoce usted el contenido del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, siendo estos: El rango numérico autorizado, el número y la fecha de emisión de la resolución de autorización, el plazo de vigencia de las facturas, el nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos, (...)?

CUADRO No. 4

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
25	SI	100
0	NO	0
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 4



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar del 100% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, el 100% respondió que sí conoce el contenido del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, en específico el del plazo de vigencia de las facturas.

Lo anterior evidencia que los contribuyentes se están actualizando en materia tributaria, porque el Acuerdo Gubernativo 424-2006, que era el anterior Reglamento del Impuesto al Valor Agregado el cual actualmente está derogado, no establecía el requisito mencionado, situación que el Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, que empezó a regir a partir del 9 de enero de 2013, si lo contempla.

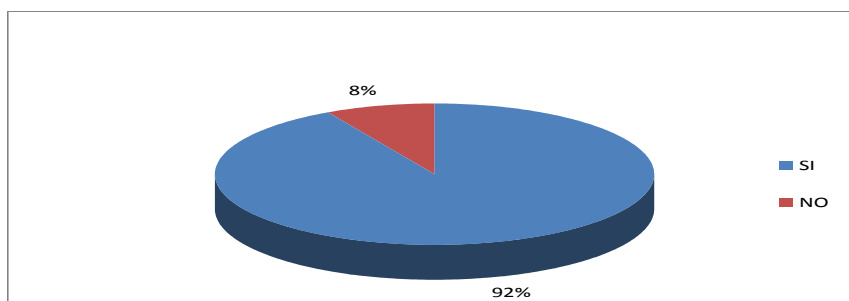
¿Sabía usted que, a partir del 9 de enero de 2013, las facturas que se autoricen para emitirse en papel deben de llevar impreso el plazo de la vigencia de las facturas?

CUADRO No. 5

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
23	SI	92
2	NO	8
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admistración Tributaria.

GRÁFICA No. 5



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admistración Tributaria.

Como se puede observar del 92% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí saben que a partir del 9 de enero de 2013, las facturas que se autoricen para emitirse en papel deben de llevar impreso el plazo de la vigencia de las facturas; y un 8% de la muestra encuestada indicó que no sabían la fecha en que empezó a regir el requisito del plazo de la vigencia de las facturas.

En tal sentido, la mayoría de los contribuyentes encuestados saben de la nueva disposición reglamentaria del requisito concerniente al plazo de la vigencia de las facturas, lo que les permite establecer en dado caso sus facturas no cumplieran con dicha disposición, poder arreglar tal situación solicitando las autorizaciones pertinentes ante la Administración Tributaria.

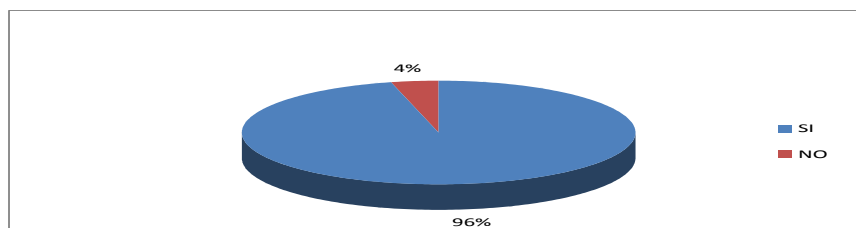
¿Sabía usted que las facturas que se autoricen para emitirse en papel por parte de la Administración Tributaria, tienen dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización; y en el caso de la autorización de primeras facturas, el plazo de vigencia es de un año?

CUADRO No. 6

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
24	SI	96
1	NO	4
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 6



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar del 96% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí saben que las facturas que se autoricen para emitirse en papel por parte de la Administración Tributaria, tienen dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización; y en el caso de la autorización de primeras facturas, el plazo de vigencia es de un año; y el 4% de los contribuyentes encuestados no saben de esta disposición.

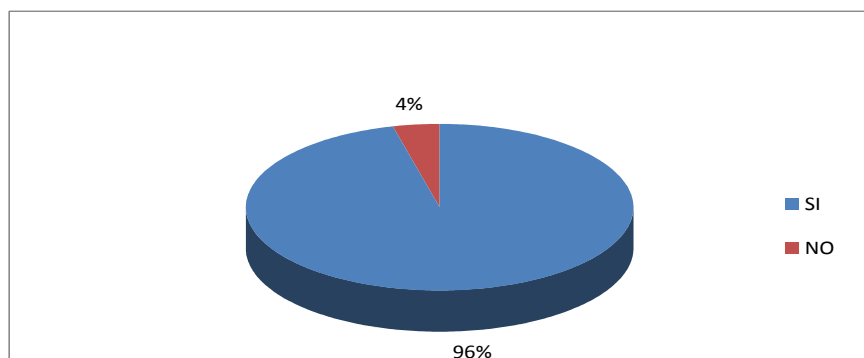
Los contribuyentes encuestados que respondieron que sí saben de los años que tienen como plazo de vigencias las facturas tomando de referencia la resolución de autorización de las mismas, al consultarles como se enteraron se estableció que el 63% fue por medio de la publicación del Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado; 13% fue por medio de reportes de la prensa escrita; el 8% por capacitaciones recibidas; 4% por medio de la asesoría de su contador general inscrito; 4% por redes sociales; 4% por amigos y 4% al inscribirse al régimen del Impuesto al Valor Agregado.

¿A leído el Código Tributario?

CUADRO No. 7

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
24	SI	96
1	NO	4
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 7

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar del 96% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí han leído el Decreto número 6-91, Código Tributario, cuyas normas establecidas en dicho Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, a excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales; y el 4% de los contribuyentes encuestados indicaron que no han leído el Código Tributario.

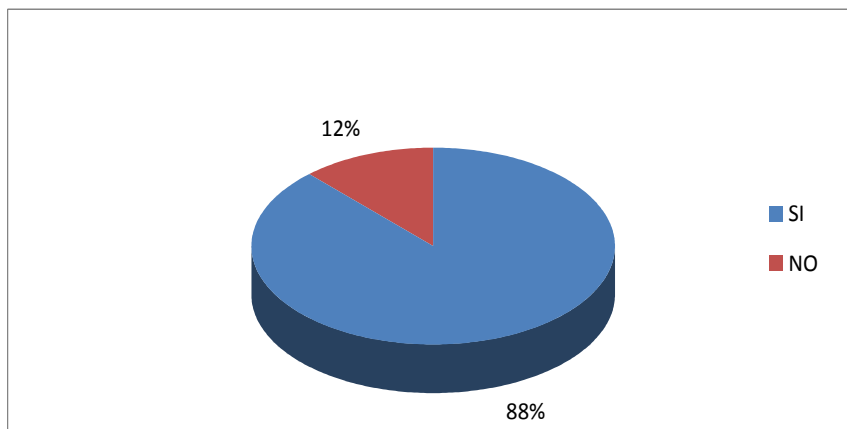
Sobre el entendido que la mayoría de los contribuyentes encuestados contestaron que si han leído el Código Tributario, están conscientes y enterados de las diversas infracciones que impone la Administración Tributaria, al violar alguna ley específica.

¿Conoce usted cuáles son las infracciones a los deberes formales?

CUADRO No. 8

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
22	SI	88
3	NO	12
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 8

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Según el resultado de la encuesta, el 88% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central, respondió que sí conoce cuales son las infracciones a los deberes formales; y el 12% indicó que no conocen las infracciones a los deberes formales.

Dentro de las infracciones a los deberes formales más conocidas por los contribuyentes encuestados en su orden, están: no llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas; omisión de dar aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador; extender facturas que no cumplan con algunos de los requisitos formales según la ley específica; presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica; realizar actividades sin estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria, entre otros.

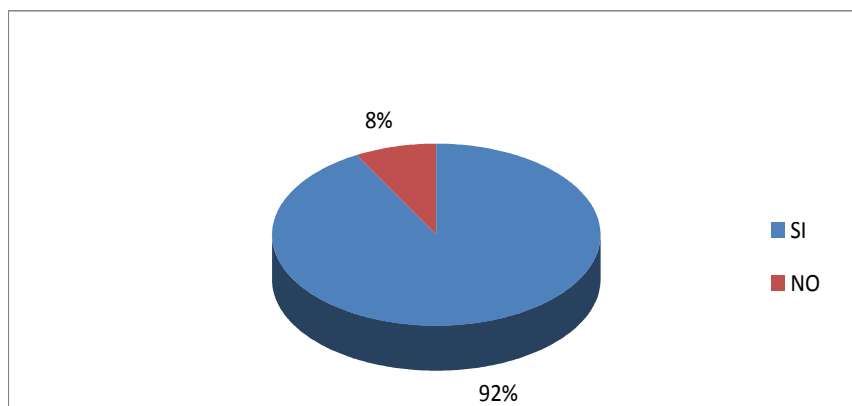
¿Conoce usted el contenido del artículo 94 numeral 8) del Código Tributario, relacionado con la sanción por emitir facturas que no cumplan con los requisitos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado?

CUADRO No. 9

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
23	SI	92
2	NO	8
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

GRÁFICA No. 9



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar del 92% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí conoce el contenido del artículo 94 numeral 8) del Código Tributario, relacionado con la sanción por emitir facturas que no cumplan con los requisitos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y el 8% contestó que no conoce el contenido del artículo y numeral referido.

Cabe mencionar que la Norma legal citada anteriormente, refiere a la sanción por extender facturas que no cumplan con los requisitos según la ley específica, que para el presente caso sería los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, dicha ley no establece los requisitos que deben cumplir las facturas, sino que es el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, quien los detalla.

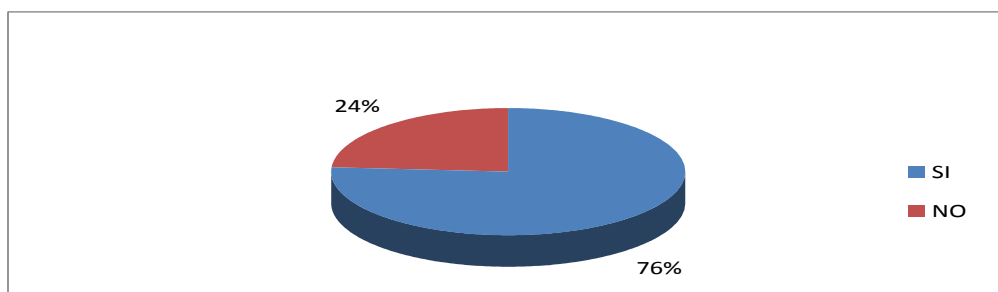
¿De conformidad con el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, en específico, el plazo de vigencia de las facturas; considera usted que después de los 2 años como plazo de vigencia de las facturas contados a partir de la fecha de la resolución de autorización, o 1 año en el caso de la autorización de primeras facturas, al vencerse dicha vigencia, las facturas dejan de cumplir con dicho requisito?

CUADRO No. 10

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
19	SI	72
6	NO	28
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

GRÁFICA No. 10



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar del 76% de la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí después de los 2 años como plazo de vigencia de las facturas contados a partir de la fecha de la resolución de autorización, o 1 año en el caso de la autorización de primeras facturas, al vencerse dicha vigencia, las facturas dejan de cumplir con dicho requisito; y el 24% de los encuestados respondieron que al vencerse los 2 años o 1 año cuando corresponda, el plazo de vigencia de las facturas, no dejan de cumplir con dicho requisito.

El 76% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí consideran que el requisito de llevar impresos las facturas el plazo de vigencia de las mismas, al vencerse dicho plazo éstas dejan de cumplir con dicho requisito, al consultárseles el porqué de esa respuesta el 32% contestó que por tener las facturas un período de vigencia legal y al superar dicho plazo se dan por no autorizadas; el 32% indicó que aunque tenga impreso el plazo de vigencia, al vencerse el tiempo que amerita para estar vigente el documento deja de tener validez; el 16% respondió que simplemente las facturas no cumplen con lo que establece el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado; el 10% contestó que la ley así lo establece y el otro 10% porque sus clientes se los solicitaron.

El 24% de los contribuyentes encuestados que respondieron que no consideran que el requisito de llevar impresos las facturas el plazo de vigencia de las mismas, al vencerse dicho plazo éstas dejan de cumplir con dicho requisito, al consultárseles el porqué de esa respuesta el 50% contestó que el reglamento indica que debe estar impreso en las facturas el requisito del plazo de vigencia por lo que al vencerse dicho plazo no deja de cumplir con el requisito de seguir impreso en las facturas dicho requisito; el 33% respondió que la Ley del Impuesto al Valor Agregado no establece los requisitos de las facturas situación que violenta el principio de legalidad; y el 17% indicó que las facturas cuentan con lo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

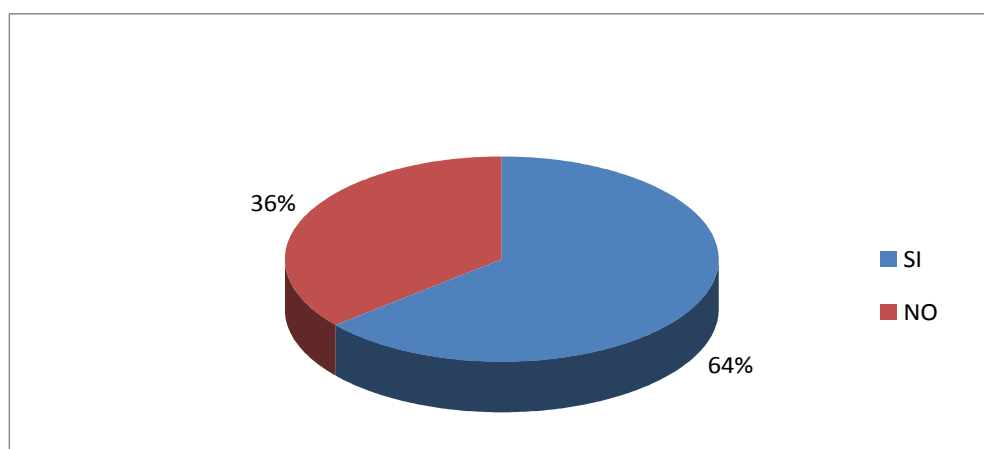
¿Considera usted que puede catalogarse como infracción a los deberes formarles el hecho que un contribuyente emita facturas cuya resolución de autorización ya no esté vigente y por consiguiente cobrar la Administración Tributaria la sanción por dicha infracción, sobre el supuesto que al perder vigencia las facturas se consideran que las mismas no cumplen requisitos?

CUADRO No. 11

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
16	SI	64
9	NO	36
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

GRÁFICA No. 11



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar del 64% la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí consideran que puede catalogarse como infracción a los deberes formarles el hecho que un contribuyente emita facturas cuya resolución de autorización ya no esté vigente y por consiguiente cobrar la Administración Tributaria la sanción por dicha infracción, sobre el supuesto que al perder vigencia las facturas se consideran que

las mismas no cumplen requisitos; y el 36% respondió que no consideran que al perder vigencia las facturas deban catalogarse como una infracción a los deberes formales.

El 64% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí consideran que puede catalogarse como infracción a los deberes formales el hecho que un contribuyente emita facturas cuya resolución de autorización ya no esté vigente y por consiguiente cobrar la Administración Tributaria la sanción por dicha infracción, al consultárseles el porqué de esa respuesta el 61% contestó que su respuesta fue positiva derivado que se están emitiendo facturas que no cumplen con el requisito según lo que establece el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado; el 22% indicó que fue porque lo estipula la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y el 17% mencionó que consideran que las facturas que se vencen son consideradas como facturas que no tienen validez legal.

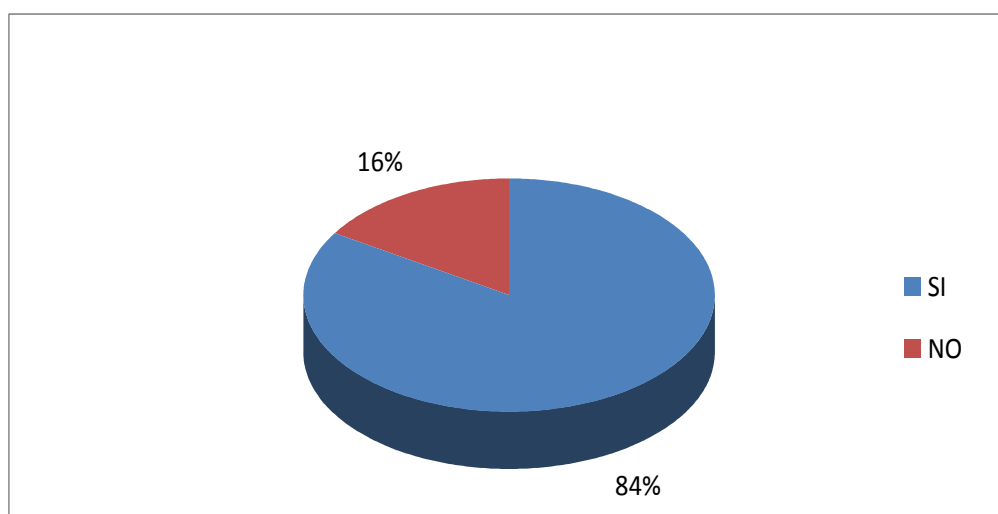
El 36% de los contribuyentes encuestados que respondieron que no consideran que puede catalogarse como infracción a los deberes formales el hecho que un contribuyente emita facturas cuya resolución de autorización ya no este vigente y por consiguiente cobrar la Administración Tributaria la sanción por dicha infracción, al consultárseles el porqué de esa respuesta el 75% indicó que la Ley del Impuesto al Valor Agregado no establece los requisitos de las facturas, sino que es el Reglamento de dicho impuesto, por lo que no hay claridad ni certeza jurídica para aplicar sanción por infracciones a los deberes formales; el 13% indicó que no considera que tal situación sea considerada como infracción a los deberes formales sino más bien se convierten en la emisión de documentos no autorizados; y el 12% comentó que en el apartado del Código Tributario en específico de las infracciones a los deberes formales, no existe ninguna sanción por esta emitiendo facturas vencidas.

¿Alguna vez usted cometió una infracción fiscal, por la cual la Administración Tributaria lo haya sancionado?

CUADRO No. 12

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
21	SI	84
4	NO	16
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 12

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar del 84% la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí han cometido una infracción fiscal, por la cual la Administración Tributaria lo haya sancionado; y el 16% respondió que no han cometido infracciones tributarias.

El 84% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí han cometido infracciones tributarias, al consultárseles el porqué de esa respuesta, el 76% contestó que fue por el vencimiento del plazo de la vigencia de la autorización de facturas; el 19% por presentar declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica; y el 5% por no llevar al día los libros contables u otros

registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

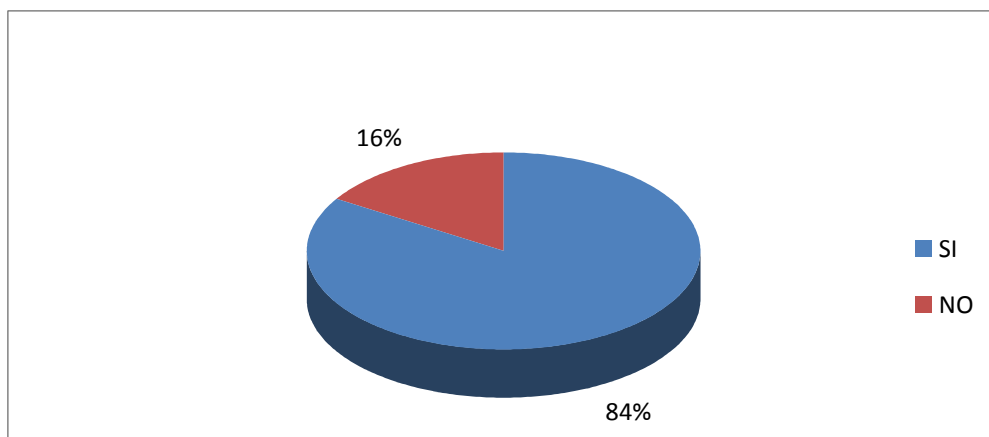
¿Conoce sus derechos tributarios conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario?

CUADRO No. 13

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
21	SI	84
4	NO	16
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

GRÁFICA No. 13



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar del 84% la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí conocen sus derechos tributarios conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario; y el 16% respondió que no conocen sus derechos tributarios conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario.

El 84% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí conocen sus derechos tributarios conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, respondieron que dentro sus derechos están: el derecho de defensa, de petición, de apertura a prueba, del debido proceso, solicitar devolución de crédito fiscal, solicitar pagos en exceso o indebidos, exoneración de multas, la prescripción, entre otras.

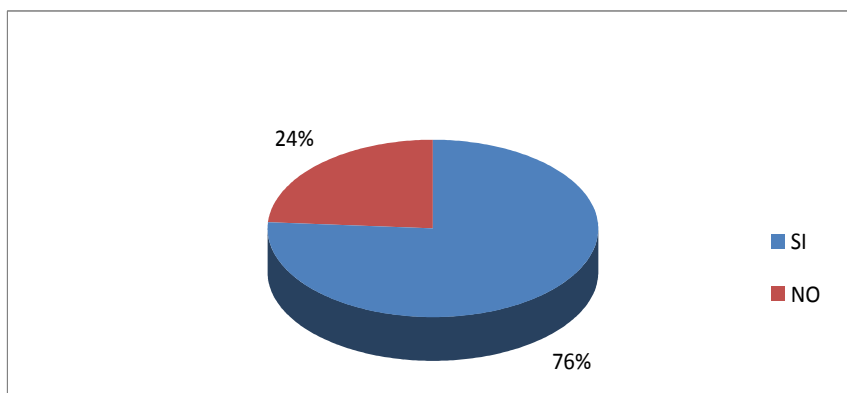
¿Conoce sus obligaciones tributarias conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario?

CUADRO No. 14

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
19	SI	76
6	NO	24
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

GRÁFICA No. 14



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar del 76% la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí conocen sus obligaciones

tributarias conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario; y el 24% respondió que no conocen sus obligaciones tributarias conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario.

El 76% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí conocen obligaciones tributarias conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, el 67% respondió que son deberes de los guatemaltecos contribuir al gasto público por medio del pago de los tributos; el 30% indicó que hay que cumplir con las obligaciones tributarias tanto formales como sustantivas; y el 3% mencionó que son obligaciones respaldar las operaciones que realicen en la ejecución de sus actividades mercantiles.

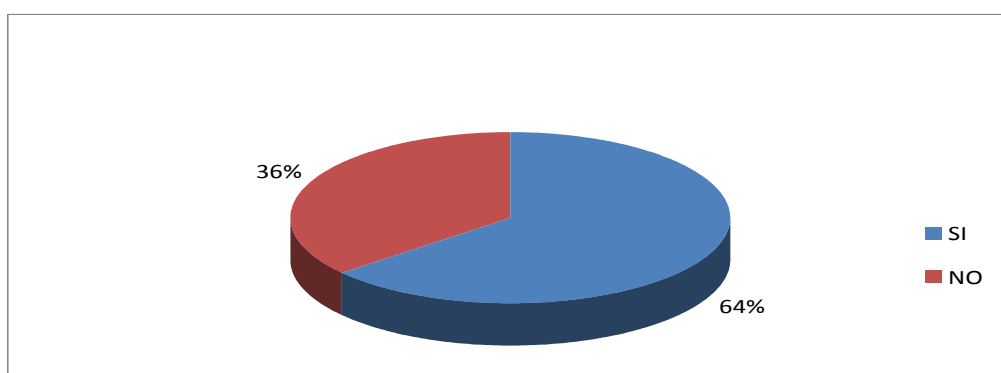
¿Ha efectuado algún pago indebido ante la Administración Tributaria?

CUADRO No. 15

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
16	SI	64
9	NO	36
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

GRÁFICA No. 15



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar del 64% la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí han efectuado algún pago indebido ante la Administración Tributaria; y el 36% respondió que no han efectuado algún pago indebido ante la Administración Tributaria.

El 64% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí han efectuado algún pago indebido ante la Administración Tributaria, son derivados de las infracciones a los deberes formales determinadas por la Administración Tributaria, por las sanciones impuestas por el vencimiento del plazo de la vigencia de la autorización de las facturas.

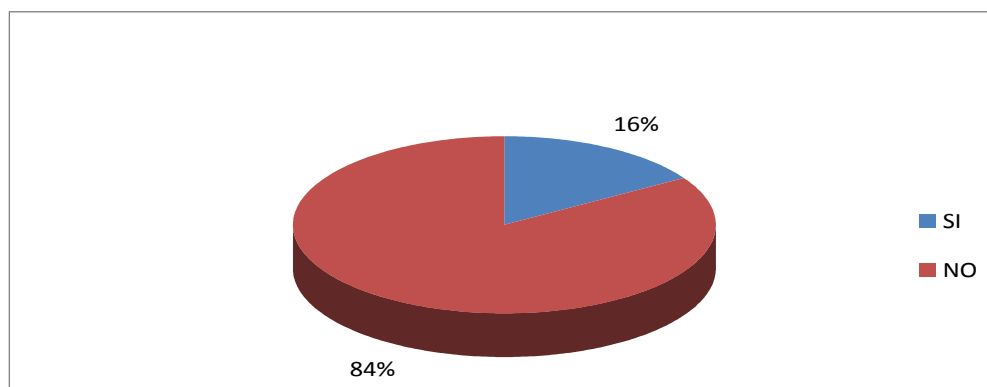
¿Conoce el procedimiento para recuperar los pagos realizados indebidamente ante la Administración Tributaria?

CUADRO No. 16

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
4	SI	16
21	NO	84
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 16



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar únicamente el 16% la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí conoce el procedimiento para recuperar los pagos realizados indebidamente ante la Administración Tributaria; y el 84% respondió que no conoce el procedimiento para recuperar los pagos realizados indebidamente ante la Administración Tributaria.

El 16% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí conoce el procedimiento para recuperar los pagos realizados indebidamente ante la Administración Tributaria, al consultárseles el porqué de esa respuesta, contestaron que saben se debe ingresar un memorial ante la Administración Tributaria y que se debe adjuntar los documentos necesarios que permite evidenciar dicho pago.

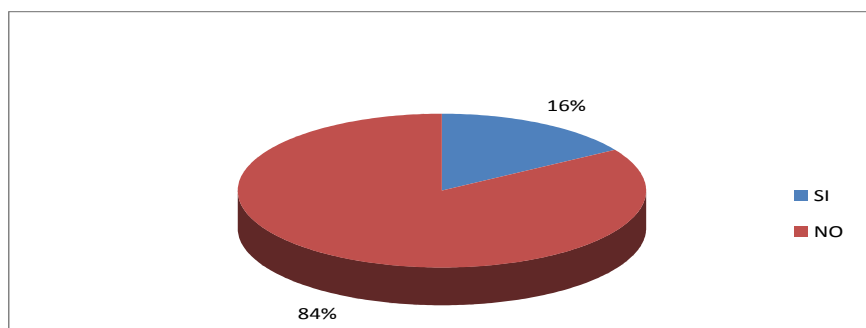
¿Sabe usted que es el debido proceso?

CUADRO No. 17

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
4	SI	16
21	NO	84
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 17



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar del 16% la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí saben que es el debido proceso; y el 84% respondió que no saben que es el debido proceso.

El 16% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí saben que es el debido proceso, al consultárseles porqué su respuesta su afirmativa indicaron que consideran que dicho proceso consiste en que son todos los derechos que una persona individual o jurídica tienen por mandato legal y constitucional; otros indicaron que es respetar todos las instancias y normas en que se desarrollan en un proceso; y algunos mencionaron que son las formalidades esenciales que deben observarse en cualquier procedimiento administrativo y judicial.

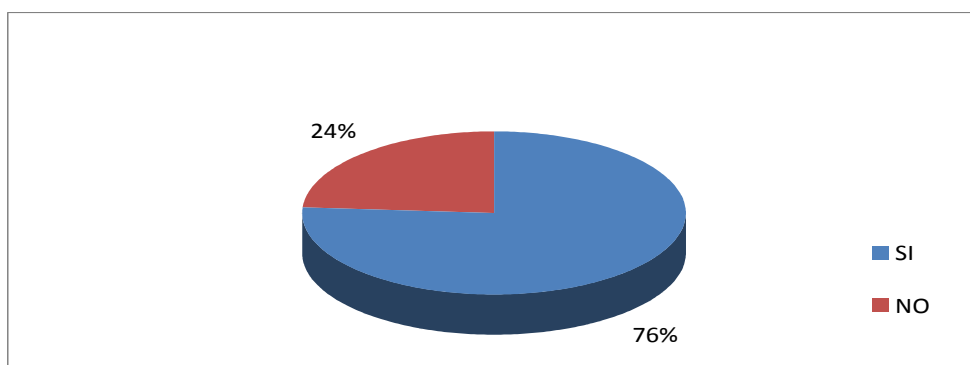
¿Sabe usted que es la prescripción y de cuánto tiempo es para las infracciones y sanciones tributarias?

CUADRO No. 18

No. PERSONAS	RESPUESTA	%
21	SI	84
4	NO	16
TOTAL		100

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

GRÁFICA No. 18



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Admnsitración Tributaria.

Como se puede observar únicamente el 24% la muestra de los contribuyentes de la Gerencia Regional Central encuestados, respondió que sí sabe que es la prescripción y de cuánto tiempo es para las infracciones y sanciones tributarias; y el 76% respondió que no sabe que es la prescripción y de cuánto tiempo es para las infracciones y sanciones tributarias.

El 24% de los contribuyentes encuestados que respondieron que sí saben que es la prescripción y de cuánto tiempo es para las infracciones y sanciones tributarias, respondieron, que por prescripción entienden que es el tiempo que tiene la Administración Tributaria para poder revisar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y el plazo es de 5 años.

5.1 Propuesta de modelo de memorial para solicitar restitución de lo pagado indebido

En virtud de los resultados obtenidos en el trabajo de investigación y por la importancia del tema: **sustento legal de restitución al contribuyente por pagos indebidos de multas impuestas por la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria derivadas de la sanción por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas**; es oportuno elaborar una propuesta de memorial para solicitar restitución de lo pagado indebido, en donde se plasme un adecuado procedimiento que permite evidenciar que se efectuaron pagos ante la Administración Tributaria que no procedían su cobro.

Derivado de lo anterior, es necesario hacer constar en dicho memorial las garantías constitucionales de los contribuyentes, como lo son el debido proceso, el derecho de defensa y el derecho de petición; y los derechos que el Código Tributario brinda a los contribuyentes como lo es el derecho de repetición, el derecho a solicitar la restitución de lo pagado indebidamente, entre otros.

Por lo tanto, garantizando un debido proceso en las solicitudes de devolución de pagos indebidos por pagos de tributos, intereses, recargos y en el caso particular de la presente investigación en lo concerniente a pagos de multas, se podrá reclamar ante la Administración Tributaria la restitución de los mismos, de conformidad con el artículo 153 del Código Tributario, cuya solicitud se debe efectuar por medio del formulario SAT-No. 2123; e ingresando un memorial ante la Administración Tributaria el cual deberá de cumplir con los requisitos tipificados en el artículo 122, del mencionado cuerpo legal.

5.1.1 Solicitud de devolución de pagos indebidos

El Código Tributario le da el derecho al contribuyente de reclamar ante la Administración Tributaria la restitución de lo pago indebidamente, y para ello, pone a disposición la Administración Tributaria el formulario SAT-212 (versión vigente), con su respectivo anexo (**Anexo I**) para solicitar la devolución, acreditamiento o compensación de pagos indebidos.

5.1.2 Memorial de devolución de pagos indebidos

Adicionalmente al formulario para solicitar la devolución de pagos indebidos, se podrá presentar un memorial que deberá cumplir con los requisitos que establece el artículo 122 del Código Tributario. A continuación se presenta un modelo de memorial para solicitar dicha devolución.

Señor:

Superintendente de Administración Tributaria

Superintendencia de Administración Tributaria

Su Despacho

Ref.: **LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA.**
NIT: 1352-5. CON BASE EN EL ARTÍCULO 28

DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA Y EL ARTÍCULO 153 DEL DECRETO NÚMERO 6-91 CÓDIGO TRIBUTARIO, SOLICITA PARA SU DEVOLUCIÓN LA SANCIÓN PAGADA INDEBIDAMENTE POR INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES POR EXTENDER FACTURAS MANUALES CUYO PLAZO DE VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN DE LAS MISMAS ESTÁ VENCIDA DURANTE EL PERÍODO COMPRENDIDO DEL 01 DE ENERO DE 2014 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015 POR UN MONTO TOTAL DE Q.19,420.00.

AUGUSTO ESTUARDO CASTRO SAMAYOA, mayor de edad, que me identifico con el Documento Personal de Identificación 2422 19616 0101, extendido por el Registro nacional de las Personas y con Número de identificación Tributaria 1800553-5, casado, Contador Público y Auditor, de este domicilio y vecindad, señalando para recibir notificaciones en Kilómetro 7.3 Carretera Al Atlántico, Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, lugar en donde están ubicadas las oficinas de mi representada, respetuosamente ante el Señor Superintendente de Administración Tributaria.

EXPONGO

I

Actúo en mi calidad de Representante Legal de la entidad denominada LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA (NIT: 1352-5), extremo que consta en los registros correspondientes de la Superintendencia de Administración Tributaria y además

acredito con fotocopia autenticada de mi nombramiento, la cual adjunto como ANEXO al expediente de solicitud.

II

HECHOS

Mi representada LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA. es una compañía que tiene como actividad económica principal, la prestación de servicios de construcción, entre otras actividades lícitas que constan en la Escritura de Constitución, la Patente de Comercio y la Patente de Sociedad; actualmente se encuentra inscrita en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, establecido en el capítulo IV, Sección I, de la Ley de Actualización Tributaria.

En el período comprendido del 01 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015, mi representada facturó servicios de construcción, cuya resolución de autorización de facturas es 2013-5-96 de fecha 13/08/2013 autorizadas de la 1 a la 1000 de serie A; actuando de conformidad con el artículo 29 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

El 20 de febrero de 2017, un auditor tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria, realizó presencia fiscal en el domicilio fiscal de mi representada, solicitando verbalmente el talonario de facturas para verificar el plazo de vigencia de la resolución de las mismas, estableciendo que dicho plazo para ser utilizadas estaba vencido.

Derivado de lo anterior suscribió el Acta número 1-2017, en donde dejó constancia que mi representada emitió 971 facturas con fecha posterior a su plazo de vigencia. Adicionalmente, en dicha Acta en el punto Tercero, literalmente dejó plasmado lo siguiente: *“Se le indica al contribuyente que de acuerdo al artículo 94, numeral 8 del Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, corresponde la multa de cien quetzales exactos (Q100.00) por cada*

documento emitido, a la vez se le indica que si está en la disposición de efectuar el pago de la multa correspondiente, dentro de los próximos cinco días hábiles a partir de la fecha de suscripción de la presente acta, se beneficiará con las rebajas indicadas en el artículo 145 “A” del Decreto 6-91, Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala”.

Ese mismo día también le notificaron a mi representada el Requerimiento de Información número PF-2017-1-176-1.

En virtud de lo anterior, mi representada accedió a realizar el pago de la multa impuesta por Q19,420.00, que corresponde al 20% de la sanción ($971 * 100 = 97,100.00$, $* 20\% = Q19,420.00$) derivado que se acogió al artículo 145 “A” del Código Tributario, manifestando en el Acta mencionada que acepta realizar el pago correspondiente, el cual lo efectuó por medio del formulario SAT-No. 0811-211789.

III

ANÁLISIS DE LAS ACTUACIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria sancionó a mi representada por infracción a los deberes formales, al establecer que estaba emitiendo facturas manuales cuyo plazo de vigencia de la autorización de las mismas estaba vencido, argumentando como base legal el artículo 94 numeral 8, del Código Tributario, hecho que se dejó constar en el Acta administrativa número 1-2017, de fecha 20 de febrero de 2017.

El artículo 94 numeral 8, del Código Tributario literalmente establece sanción por: “Extender facturas, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica” (el subrayado es nuestro).

Como se puede observar en el artículo mencionado en el párrafo anterior, existe sanción por extender facturas que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica, que para el presente caso, correspondería a los requisitos formales exigidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es importante mencionar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no establece ningún requisito formal relacionado con las facturas y otros documentos, lo único que establece la referida Ley, sobre el tema que se está tratando, es lo estipulado en el artículo 29 el cual tipifica que: “ *Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquiriente y, a su vez es obligación del adquiriente exigir y retirar, los siguientes documentos:*

a) Facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto, y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente.

b) Facturas de Pequeño Contribuyente, para el caso de los contribuyentes afiliados al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en esta Ley (...)

(...) El reglamento desarrollará los requisitos y condiciones”.

Como se puede observar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que los contribuyentes están obligados a emitir y entregar facturas; sin embargo, la propia Ley cita que los requisitos y condiciones los desarrollará el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Adicionalmente, el artículo 30 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que las especificaciones y características de las facturas manuales se

establecerán en el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado. Luego agrega que dichas facturas deberán ser autorizadas previamente por la Dirección que llevará un registro y control computarizado de los mismos.

En efecto el artículo 29 numeral 3), del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, establece el requisito de la factura de llevar impreso el plazo de vigencia de la autorización de los documentos.

En ese orden de ideas la disposición del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado de limitar el plazo de la vigencia de la autorización de facturas, no está basado en la ley, como lo establece el Código Tributario para que proceda la sanción.

Lo que se indica en el artículo 30 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, se refiere a dos situaciones, en primer lugar está facultando al Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado, para regular lo relacionado con las especificaciones y características de las facturas, derivado que está separado de la primera parte del párrafo; y en segundo lugar establece que deben de estar autorizado por la Dirección que actualmente es la Superintendencia de Administración Tributaria, en ésta parte tampoco indica que el Reglamento pueda limitar el plazo de dicha autorización.

Las especificaciones y características son dos situaciones separadas de la autorización, para los primeros el reglamento sí lo puede desarrollar, no así limitar el plazo de la autorización.

Que el plazo de vigencia de la autorización de facturas esté vencido, no quiere decir que la factura deje de cumplir con el requisito de llevar impreso el número y la fecha de emisión de la resolución de autorización; ni mucho menos que deje de cumplir el requisito de llevar impreso el plazo de vigencia de las facturas.

Cabe mencionar que las facturas han sido declaradas como débito fiscal en la Declaraciones Juradas y Pagos Mensuales del Impuesto al Valor Agregado, están debidamente contabilizadas, operadas en el Libro de Ventas y Servicios Prestados y han cumplido con el tema de bancarización.

En virtud que la Ley del Impuesto al Valor Agregado delega en su reglamento las especificaciones y características de las facturas, no así regular su vigencia, no puede tipificar la Administración Tributaria que las facturas carecen de requisitos legales según la Ley del Impuesto al Valor Agregado, si el reglamento es quien define tal situación.

Además, no es aceptable que la Administración Tributaria sancione al contribuyente por las facturas cuyo plazo de vigencia de las mismas esta vencido, argumentando que al vencerse el plazo de vigencia deja de cumplir requisitos.

Por lo tanto mi representada considera que el Código Tributario no establece una base legal sólida que permita sancionar a los contribuyentes por infracción a los deberes formales por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas, por lo que el artículo 94 numeral 8 del Código Tributario no aplica para sancionar lo indicado.

A pesar de que no existe base legal para sancionar tal situación, a mi representada no le efectuaron correctamente el cálculo las multas, derivado que consideraron las 971 facturas que estaban emitidas posteriormente al plazo de la vigencia de la autorización de las mismas y las multiplicaron por Q100.00 por cada documento; situación que no se apega a derecho, derivado que no se consideró que el máximo de la sanción que se podía aplicar era de Q5,000.00, en cada período mensual, de conformidad con el artículo 94 numeral 8, del Decreto número 6-91, Código Tributario.

Como ejemplo de varios períodos mensuales, cito el período impositivo de noviembre de 2014, (ver página 55, Libro de Ventas y Servicios Prestados) en el

que se evidencia que mi representada extendió 65 facturas por las cuales la Administración Tributaria le cobró Q100.00 por cada documento dando como cobró Q6,500.00, correspondiendo sancionar únicamente Q5,000.00.

IV

DE LAS NORMAS LEGALES PARA LA SOLICITUD DEL PAGADO INDEBIDO

El artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. (...)”. El artículo 28 del mismo cuerpo constitucional tipifica que “(...) Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. (...)”

Por otra parte, el artículo 47 del Decreto número 6-91, Código Tributario, establece que “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.”

Y por último, el artículo 153 del Decreto número 6-91, Código Tributario, que tipifica que “Los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente (...)"

V

DE LA SOLICITUD DE LO PAGADO INDEBIDO POR MI REPRESENTADA

En virtud de lo anterior, y con base a las normas legales citadas, mi representada Leña Verde, Sociedad Anónima, solicita respetuosamente a la Administración Tributaria, la resolución de autorización de devolución de lo pagado indebidamente en febrero de 2017, por la sanción impuesta por la Administración Tributaria por el vencimiento del plazo de la resolución de autorización de las facturas por un valor de Q19,420.00, cuyo pago fue realizado con el formulario SAT-No. 0811-211789.

VI

Con base en todo lo anterior, respetuosamente al señor Superintendente de Administración Tributaria,

SOLICITO:

- Que se tenga por acreditada la personería con que actúo
- Que se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones
- Que se atienda nuestra solicitud con base a los artículos 12, y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala; y los artículos 47 y 153 del Decreto número 6-91 Código Tributario.
- Por los argumentos expuestos en relación a que no existe una base legal que permita sancionar a mi representada por la emisión y entrega de facturas manuales cuyo plazo de vigencia de la resolución de autorización de facturas

esté vencido, la Superintendencia de Administración Tributaria proceda a emitir la Resolución de autorización de devolución de lo pagado indebidamente, en el tiempo establecido por la ley, para que le sea devuelto a mi representada el valor de Q19,420.00, que efectúo por la sanción impuesta por la Administración Tributaria.

Guatemala, 21 de agosto de 2017.



AUGUSTO ESTUARDO CASTRO SAMAYOA
REPRESENTANTE LEGAL
LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA
NIT: 1352-5

5.1.3 Nombramiento de Representante Legal

Como parte de la documentación legal que se adjunta al memorial de solicitud de devolución de pagos indebidos, se presenta el nombramiento de Representante legal.



Razonamiento de Acta, de fecha 02/07/2012
Autorizado por el Notario
Edgar Fernando Amenabar Perdomo

Quedó inscrito en el Registro Mercantil:
AUGUSTO ESTUARDO CASTRO SAMAYOA
Registro No. 275055. Folio 47. Libro 200. De Auxiliares de Comercio.
Como: Gerente General y Representante Legal

De la Sociedad Denominada:

LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANÓNIMA

Inscrita en Registro No. 400. Folio 171. Libro 1. de Sociedades Mercantiles.

Con vigencia Indefinido

Expediente No. 32083-2012

Artículo 339 del Código de Comercio (Efectos) los actos y documentos que conforme la ley deban registrarse, solo surtirán efecto contra terceros desde la fecha de su inscripción en el Registro Mercantil. Ninguna inscripción podrá hacerse alterando el orden de presentación.

El Registro de la presente acta notarial, no prejuzga sobre el contenido ni validez de la misma, ni del original que reproduce y no convalida hechos o actos nulos o ilícitos.

Guatemala 05 de julio de 2012.



Lic. Leonel Enrique Chinchilla Recinos
Registrador Mercantil General
De la República

5.1.4 Pago de la sanción impuesta por la Administración Tributaria

Como parte de la evidencia que efectivamente fue pagada la sanción por infracción a los deberes formales por parte de La Leña Verde, Sociedad Anónima, se presenta el formulario con que se hizo el pago respectivo.

SAT <small>SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA</small>		RECIBO DE INGRESOS COBRANZA	
LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION Guatemala DIA <input type="text" value="24"/> MES <input type="text" value="02"/> AÑO <input type="text" value="2017"/>		SAT - No. 0811 211789	
IDENTIFICACION 2 NÚMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT) <input type="text" value="13525"/>		3 PERIODO A QUE CORRESPONDE DEL <input type="text" value="24"/> AL <input type="text" value="2"/> <input type="text" value="2017"/>	
5 APELLIDOS Y NOMBRES. RAZÓN O DENOMINACION SOCIAL <p style="text-align: center;">LEÑA VERDE, SOCIEDAD ANONIMA</p>			
6 NÚMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA CARRETERA AL ATLANTICO		7 NÚMERO: (CASA) KM. 7.3	
12 MUNICIPIO GUATEMALA		16 DEPENDENCIA	
CONCEPTO			
POR EXTENDER FACTURAS, NOTAS DE DÉBITO, NOTAS DE CRÉDITO U OTROS DOCUMENTOS QUE NO			
CUMPLAN CON ALGUNO DE LOS REQUISITOS FORMALES SEGÚN LA LEY ESPECIFICA.		19,420.00	
TOTAL A PAGAR		17 19,420.00	
OBSERVACIONES: A LA SANCIÓN SE LE APLICÓ EL ART. 145 "A" DEL DECRETO 6-91 CÓDIGO TRIBUTARIO, SEGÚN ACTA No. 1-2017 DEL 20 DE FEBRERO DE 2017, DEBIDO QUE EL 100% DE LA SANCIÓN ES DE Q. 97,420.00.			
FIRMA _____ <small>FIRMA DECLARANTE O REPRESENTANTE LEGAL</small>		BANCO _____ <small>VALIDO ÚNICAMENTE POR EL IMPORTE IMPRESO POR LA MAQUINA REGISTRADORA</small>	

CONCLUSIONES

De conformidad con los objetivos planteados, la hipótesis formulada y el trabajo de investigación efectuado sobre el tema: “sustento legal de restitución al contribuyente por pagos indebidos de multas impuestas por la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria derivadas de la sanción por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas”, y los resultados obtenidos se concluye en lo siguiente:

1. Derivado del análisis del artículo 94 numeral 8) del Código Tributario, se estableció que dicha norma legal no es procedente aplicar para sancionar, por extender facturas posterior al vencimiento del plazo de la vigencia de la resolución de autorización de facturas, derivado que al establecerse que el plazo de la vigencia de una factura este vencido no significa que la factura deje de cumplir con el requisito de llevar impreso dicho plazo.
2. El plazo de la vigencia de la resolución de autorización de facturas está contemplado en el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado y no en la ley del referido impuesto como lo establece el Código Tributario; situación que contraviene el principio de legalidad que ataca la incertidumbre y la falta de seguridad jurídica, al indicar que para aplicar una infracción tributaria debe estar establecido en una ley la cual le corresponde establecer los requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley; además que la ley prevalece sobre cualquier reglamento u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley.
3. Se estableció que no hubo violación al debido proceso en los cobros efectuados por la Superintendencia de Administración Tributaria, derivado que se efectuaron los procedimientos establecidos en el Código Tributario.

4. Derivado que el Código Tributario no establece una sanción por infracción a los deberes formales por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas manuales, y que a pesar de ello la Superintendencia de Administración Tributaria impone sanciones, se propone un modelo de memorial que permite solicitar la restitución de lo pagado indebidamente.
5. Se establece que el sustento legal para reclamar o solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por las sanciones impuestas por la Administración Tributaria por infracción a los deberes formales por el vencimiento del plazo de la vigencia de la autorización de facturas se encuadra en los artículos 12 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 47 y 153 del Código Tributario, cuyo memorial para solicitar la restitución se desarrolla en el punto 5.1.2 del presente trabajo de investigación.

RECOMENDACIONES

Se presentan las recomendaciones derivadas del trabajo de investigación efectuado sobre el tema: “sustento legal de restitución al contribuyente por pagos indebidos de multas impuestas por la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria derivadas de la sanción por el vencimiento de la vigencia de la autorización de facturas manuales”, las cuales se detallan a continuación:

1. Los contribuyentes que hayan pagado multas por el vencimiento del plazo de vigencia de la autorización de facturas manuales, pueden solicitar su restitución de lo pagado indebidamente, debido a que la base legal aplicada para el cobro no es sustentable.
2. A los contribuyentes que se encuentren en una situación en que la Administración Tributaria les haya impuesto multas con la base legal del artículo 94 numeral 8), del Código Tributario, por el vencimiento del plazo de vigencia de la autorización de facturas, esperar que la Administración

Tributaria, les notifique la audiencia respectiva para evacuar la misma y ejercer su derecho de defensa.

3. Que se tome de ejemplo el memorial propuesto en esta tesis para solicitar la restitución de los pagos indebidos por multas derivadas del vencimiento del plazo de la vigencia de la autorización de facturas.

BIBLIOGRAFÍA

1. Alveño Ovando, M. (2015). Derecho Tributario Guatemalteco. Guatemala. Editorial Santillana. Segunda Edición.
2. Asamblea Nacional Constituyente. (1985). Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Cabanellas de Torres, G. (1993). Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta S.L.R. Undécima Edición.
4. Congreso de la República de Guatemala. (1978). Decreto Número 6-78. Convención Americana Sobre Derechos Humanos.
5. Congreso de la República de Guatemala. (1986). Decreto Número 1-86. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.
6. Congreso de la República de Guatemala. (1989). Decreto Número 2-89. Ley del Organismo Judicial.
7. Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto Número 6-91. Código Tributario.
8. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Decreto Número 9-92. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
9. Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto Número 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
10. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Decreto Número 51-92. Código Procesal Penal.
11. Congreso de la República de Guatemala. (1994). Decreto Número 60-94. Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto No. 27-92.

12. Congreso de la República de Guatemala. (1996). Decreto Número 142-96. Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto No. 27-92.
13. Congreso de la República de Guatemala. (1998). Decreto Número 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
14. Congreso de la República de Guatemala. (2001). Decreto Número 62-2001. Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA.
15. Congreso de la República de Guatemala. (2006). Decreto Número 20-2006. Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.
16. Congreso de la República de Guatemala. (2012). Decreto Número 4-2012. Disposiciones Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.
17. Congreso de la República de Guatemala. (2012). Decreto Número 10-2012. Ley de Actualización Tributaria.
18. García Vizcaíno, Catalina. (1996). Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. Tomo I.
19. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana. Sexta Edición.
20. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. Manuales de investigación aplicada. Recuperado de http://highered.mheducation.com/sites/1456223968/student_view0/manuales_de_investigacion_aplicada.html

21. IICA/CATIE. Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura. (1999). Redacción de Referenciar Bibliográficas: Normas Técnicas del IICA Y CATIE. Turrialba, Costa Rica. Biblioteca Conmemorativa Orton. 4ª. Edición.
22. ICEFI. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2007). Historia de la Tributación en Guatemala. Guatemala.
23. Jarach, Dino. (1982). Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Buenos Aires, Argentina. Editorial Abeledo-Perrot S.A. Tercera Edición.
24. Presidente de la República. (1997). Acuerdo Gubernativo 311-97. Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.
25. Presidente de la República. Acuerdo Gubernativo. (2006). 424-2006. Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.
26. Presidente de la República. (2013). Acuerdo Gubernativo 5-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
27. Sierra González, J.A. (2000). Derecho Constitucional Guatemalteco. Guatemala: S.E. Primera Edición.
28. Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Fiscalización. (2003). Proceso de Fiscalización, Procedimiento de Planificación y Ejecución de Auditorías Tributarias.
29. Superintendente de Administración Tributaria. (2007). Resolución Número 467-2007. Resolución que Detalla las Figuras Organizativas de Segundo y Tercer Nivel de las Dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.
30. Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Fiscalización. (2016). Programa de Sanción a Contribuyentes que Cuenten con Autorización de Documentos Vencidos No. 07-11-02-02-01-457-2016.

31. Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Fiscalización. (2017). Programa de Fiscalización a Contribuyentes Con Documentos Vencidos No. 07-11-02-02-01-196-2017.
32. Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Recaudación y Gestión e Intendencia de Fiscalización. (2017). Procedimiento de Devolución, Acreditamiento, o Compensación de Pagos Indebidos o en Exceso.
33. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Documentación Vitalino Girón Corado. (2001). Normas para la Elaboración de Bibliografías en Trabajos de Investigación. Licda. Dina Jiménez de Chang. 2ª. Edición.
34. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Guía metodológica para la elaboración del plan e informe de investigación de postgrado de Ciencias Económicas.
35. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2009). Normativo de Tesis para optar al grado de Maestro en Ciencias.

ANEXOS

Anexo No. I

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA, DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS, IMPUESTOS PAGADOS POR IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES O DEPOSITOS POR GARANTÍAS ADUANALES <small>(Ver instrucciones de llenado al reverso de la copia)</small>											
LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN			GUATEMALA			1 Sin serie			2		
DÍA <input type="text"/>			MES <input type="text"/>			AÑO <input type="text"/>			SAT-No.-2123- 2116037 NUMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT): <input type="text"/>		
3 Apellidos y nombres o denominación social: LEÑA VERDE SOCIEDD ANONIMA											
4 DOMICILIO FISCAL: 5 DIRECCIÓN PARA RECIBIR NOTIFICACIONES:											
6 Número y/o nombre de calle avenida				7 Número de casa		8 Apto. o similar		9 Zona		10 Colonia o Barrio	
11 Departamento				12 Municipio		13 Teléfono		14 Fax		15 Apartado Postal	
16 Correo Electronico											
DEVOLUCION DE:											
17 CRÉDITO FISCAL DE IVA:			EXPORTADORES RÉGIMEN ESPECIAL (CRÉDITO DEL PERÍODO) <input type="checkbox"/>				REMANENTES (TRIMESTRALES RÉGIMEN ESPECIAL EXPORTADORES) <input type="checkbox"/>				REMANENTES RETENCIONES DE IVA <input type="checkbox"/>
			EXPORTADORES RÉGIMEN OPTATIVO (CRÉDITO DEL PERÍODO) <input type="checkbox"/>				A CONTRIBUYENTES QUE VENDEN A ENTIDADES EXCENTAS <input type="checkbox"/>				
18 PAGOS INDEBIDOS EN EXCESO <input type="checkbox"/>			NOMBRE DEL IMUESTO:						19 Multas e Intereses <input type="checkbox"/>		
20 IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBES:			DERECHOS ARANCELARIOS PAGADOS EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES <input type="checkbox"/>				IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PAGADO EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES <input type="checkbox"/>				
21 DEPÓSITOS ADUANALES: <input type="checkbox"/>			FORMULARIO SAT-8011 NO. _____								
22 VALOR SOLICITADO EN QUETZALES:			En números: q.			En letras: _____					
DECLARACIONES											
DECLARACIÓN No.	PERÍODO		VALOR Q.	DECLARACIÓN No.	PERÍODO		VALOR Q.				
	del: dd-mm-aa	del: dd-mm-aa			del: dd-mm-aa	del: dd-mm-aa					
23	24	25	26	27	28	29	30				
31	32	33	34	35	36	37	38				
39	40	41	42	43	44	45	46				
47	48	49	50	51	52	53	54				
55	56	57	58	59	60	61	62				
63	64	65	66	67	68	69	70				
PARA APLICAR EN COMPENSACIÓN POR:											
ACREDITAMIENTO: <input type="checkbox"/> AJUSTES CONFIRMADOS: <input type="checkbox"/>											
<input type="checkbox"/> Solicito que el valor de la devolución sea aplicado al pago de las siguientes deudas liquidas y exigibles <input type="checkbox"/> solicito que el acreditamiento sea aplicado a pago de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo o a importaciones subsiguientes											
DECLARACIÓN No.	PERÍODO		VALOR Q.	Número del expediente de los ajustes confirmados:							
	del: dd-mm-aa	del: dd-mm-aa									
71	72	73									
74	75	76									
77	78	79									
TOTAL COMPENSACIÓN (73+76+79)			80								
DEVOLUCIÓN(22-80)			81								
Los datos contenidos en este formulario y sus anexos son verdaderos y los créditos objeto de esta solicitud no han sido compensados o acreditados con anterioridad, ni respecto de ellos se ha producido devolución alguna. Asimismo, no han sido trasladados al siguiente período ni a ningun otro.											
82 ANEXOS, OBSERVACIONES Y FIRMAS											
Adjunto _____ folios que se detallan en la "hoja de Anexo".											
Observaciones:											
Firma Propietario, Apoderado o Rep. Legal NIT de quien firma <input type="text"/> - <input type="checkbox"/> Calidad en que actúa: Propietario: <input type="checkbox"/> Representate Legal <input type="checkbox"/> Nombre de quien firma: _____			REGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCION DE CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES: NIT DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR QUE FIRMA EL DICTAMEN: <input type="text"/> -				FIRMA Y SELLO DE RECEPCIÓN SAT				

Original SAT

Copia Contribuyente

"HOJA DE ANEXOS"

AL FORMULARIO SAT-2123

"SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA DE
 PAGO INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS,
 IMPUESTOS PAGADOS EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES O
 DEPOSITOS POR GARANTIAS ADUANALES"

No.de anexo	Documento	No. De Folios
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		
11		
12		
13		
14		
15		
16		
17		
18		
19		
20		
21		
22		
23		
24		
25		
26		
27		
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
	TOTAL DE FOLIOS:	

Original: SAT

Copia: Contribuyente

APÉNDICE I

ENCUESTA MCT-2017



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



El objetivo del presente cuestionario es recolectar toda la información necesaria, que permita establecer los conocimientos de los contribuyentes en relación a sus derechos y obligaciones tributarias; y determinar si han sido objeto de sanciones por infracciones a los deberes formales por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Instrucciones: Marque con una X la respuesta que considere correcta.

1 ¿Conoce usted sobre las leyes tributarias que actualmente están vigentes en Guatemala?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique cuales _____

2 ¿A leído alguna vez la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento?

SI NO

3 ¿Conoce usted el contenido del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con la obligación de los contribuyentes afectos a dicho impuesto a emitir y entregar del documento siguiente: a) facturas, por las ventas, (...), y por los servicios que presten los contribuyentes afectos (...) y b) Facturas de Pequeño Contribuyente (...)

SI NO

4 ¿Conoce usted el contenido del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, siendo estos: El rango numérico autorizado, el número y la fecha de emisión de la resolución de autorización, **el plazo de vigencia de las facturas**, el nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos, (...)?

SI NO



ENCUESTA MCT-2017

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



5 ¿Sabía usted que a partir del 9 de enero de 2013, las facturas que se autoricen para emitirse en papel deben de llevar impreso el plazo de la vigencia de las facturas?

SI NO

6 ¿Sabía usted que las facturas que se autoricen para emitirse en papel por parte de la Administración Tributaria, tienen dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización; y en el caso de la autorización de primeras facturas, el plazo de vigencia es de un año?

SI NO

Si su respuesta es positiva como se enteró _____

7 ¿A leído el Código Tributario?

SI NO

8 ¿Conoce usted cuáles son las infracciones a los deberes formales?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, cuales conoce _____

9 ¿Conoce usted el contenido del artículo 94 numeral 8) del Código Tributario, relacionado con la sanción por emitir facturas que no cumplan con los requisitos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado?

SI NO



ENCUESTA MCT-2017

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



- 10 ¿De conformidad con el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, en específico, el plazo de vigencia de las facturas; considera usted que después de los 2 años como plazo de vigencia de las facturas contados a partir de la fecha de la resolución de autorización, o 1 año en el caso de la autorización de primeras facturas, al vencerse dicha vigencia, las facturas dejan de cumplir con dicho requisito?

SI NO

Porque _____

- 11 ¿Considera usted que puede catalogarse como infracción a los deberes formarles el hecho que un contribuyente emita facturas cuya resolución de autorización ya no este vigente y por consiguiente cobrar la Administración Tributaria la sanción por dicha infracción, sobre el supuesto que al perder vigencia las facturas se consideran que las mismas no cumplen requisitos?

SI NO

Porque _____

- 12 ¿Alguna vez usted cometió una infracción fiscal, por la cual la Administración Tributaria lo haya sancionado?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique que tipo de infracción cometió _____

- 13 ¿Conoce sus derechos tributarios conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique cuales conoce _____



ENCUESTA MCT-2017

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



14 ¿Conoce sus obligaciones tributarias conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique cuales conoce _____

15 ¿Ha efectuado algún pago indebido ante la Administración Tributaria?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique cual _____

16 ¿Conoce el procedimiento para recuperar los pagos realizados indebidamente ante la Administración Tributaria?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique cual es el procedimiento _____

17 ¿Sabe usted que es el debido proceso?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique que es _____

18 ¿Sabe usted que es la prescripción y de cuánto tiempo es para las infracciones y sanciones tributarias?

SI NO

Si su respuesta es afirmativa, indique que es _____

ÍNDICE DE CUADROS

CUADRO No. 1 ¿Conoce usted sobre las leyes tributarias que actualmente están vigentes en Guatemala?	67
CUADRO No. 2 ¿A leído alguna vez la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento?.....	69
CUADRO No. 3 ¿Conoce usted el contenido del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con la obligación de los contribuyentes afectos a dicho impuesto a emitir y entregar del documento siguiente: a) facturas, por las ventas, (...), y por los servicios que presten los contribuyentes afectos (...) y b) Facturas de Pequeño Contribuyente (...)?.....	70
CUADRO No. 4 ¿Conoce usted el contenido del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, siendo estos: El rango numérico autorizado, el número y la fecha de emisión de la resolución de autorización, el plazo de vigencia de las facturas, el nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos, (...)?	71
CUADRO No. 5 ¿Sabía usted que a partir del 9 de enero de 2013, las facturas que se autoricen para emitirse en papel deben de llevar impreso el plazo de la vigencia de las facturas?.....	72
CUADRO No. 6 ¿Sabía usted que las facturas que se autoricen para emitirse en papel por parte de la Administración Tributaria, tienen dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización; y en el caso de la autorización de primeras facturas, el plazo de vigencia es de un año?	73
CUADRO No. 7 ¿A leído el Código Tributario?	74

CUADRO No. 8 ¿Conoce usted cuáles son las infracciones a los deberes formales?75

CUADRO No. 9 ¿Conoce usted el contenido del artículo 94 numeral 8) del Código Tributario, relacionado con la sanción por emitir facturas que no cumplan con los requisitos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado?77

CUADRO No. 10 ¿De conformidad con el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, en específico, el plazo de vigencia de las facturas; considera usted que después de los 2 años como plazo de vigencia de las facturas contados a partir de la fecha de la resolución de autorización, o 1 año en el caso de la autorización de primeras facturas, al vencerse dicha vigencia, las facturas dejan de cumplir con dicho requisito?78

CUADRO No. 11 ¿Considera usted que puede catalogarse como infracción a los deberes formarles el hecho que un contribuyente emita facturas cuya resolución de autorización ya no este vigente y por consiguiente cobrar la Administración Tributaria la sanción por dicha infracción, sobre el supuesto que al perder vigencia las facturas se consideran que las mismas no cumplen requisitos?80

CUADRO No. 12 ¿Alguna vez usted cometió una infracción fiscal, por la cual la Administración Tributaria lo haya sancionado?82

CUADRO No. 13 ¿Conoce sus derechos tributarios conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario?83

CUADRO No. 14 ¿Conoce sus obligaciones tributarias conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario?84

CUADRO No. 15 ¿Ha efectuado algún pago indebido ante la Administración Tributaria?85

CUADRO No. 16 ¿Conoce el procedimiento para recuperar los pagos realizados indebidamente ante la Administración Tributaria?86

CUADRO No. 17 ¿Sabe usted que es el debido proceso?.....87

CUADRO No. 18 ¿Sabe usted que es la prescripción y de cuánto tiempo es para las infracciones y sanciones tributarias?.....88

ÍNDICE DE GRÁFICAS

GRÁFICA No. 1 ¿Conoce usted sobre las leyes tributarias que actualmente están vigentes en Guatemala?67

GRÁFICA No. 2 ¿A leído alguna vez la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento?.....69

GRÁFICA No. 3 ¿Conoce usted el contenido del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con la obligación de los contribuyentes afectos a dicho impuesto a emitir y entregar del documento siguiente: a) facturas, por las ventas, (...), y por los servicios que presten los contribuyentes afectos (...) y b) Facturas de Pequeño Contribuyente (...)?.....70

GRÁFICA No. 4 ¿Conoce usted el contenido del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, siendo estos: El rango numérico autorizado, el número y la fecha de emisión de la resolución de autorización, el plazo de vigencia de las facturas, el nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos, (...)?71

GRÁFICA No. 5 ¿Sabía usted que a partir del 9 de enero de 2013, las facturas que se autoricen para emitirse en papel deben de llevar impreso el plazo de la vigencia de las facturas?.....72

GRÁFICA No. 6 ¿Sabía usted que las facturas que se autoricen para emitirse en papel por parte de la Administración Tributaria, tienen dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización; y en el caso de la autorización de primeras facturas, el plazo de vigencia es de un año?73

GRÁFICA No. 7 ¿A leído el Código Tributario?75

GRÁFICA No. 8 ¿Conoce usted cuáles son las infracciones a los deberes formales?76

GRÁFICA No. 9 ¿Conoce usted el contenido del artículo 94 numeral 8) del Código Tributario, relacionado con la sanción por emitir facturas que no cumplan con los requisitos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado?77

GRÁFICA No. 10 ¿De conformidad con el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relacionado con los requisitos que deben de llevar impresos las facturas, en específico, el plazo de vigencia de las facturas; considera usted que después de los 2 años como plazo de vigencia de las facturas contados a partir de la fecha de la resolución de autorización, o 1 año en el caso de la autorización de primeras facturas, al vencerse dicha vigencia, las facturas dejan de cumplir con dicho requisito?78

GRÁFICA No. 11 ¿Considera usted que puede catalogarse como infracción a los deberes formales el hecho que un contribuyente emita facturas cuya resolución de autorización ya no este vigente y por consiguiente cobrar la Administración Tributaria la sanción por dicha infracción, sobre el supuesto que al perder vigencia las facturas se consideran que las mismas no cumplen requisitos?80

GRÁFICA No. 12 ¿Alguna vez usted cometió una infracción fiscal, por la cual la Administración Tributaria lo haya sancionado?82

GRÁFICA No. 13 ¿Conoce sus derechos tributarios conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario?83

GRÁFICA No. 14 ¿Conoce sus obligaciones tributarias conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario?	84
GRÁFICA No. 15 ¿Ha efectuado algún pago indebido ante la Administración Tributaria?.....	85
GRÁFICA No. 16 ¿Conoce el procedimiento para recuperar los pagos realizados indebidamente ante la Administración Tributaria?	86
GRÁFICA No. 17 ¿Sabe usted que es el debido proceso?	87
GRÁFICA No. 18 ¿Sabe usted que es la prescripción y de cuánto tiempo es para las infracciones y sanciones tributarias?	88