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

VULNERABILIDADES TRIBUTARIAS Y JURÍDICAS QUE AFECTAN AL CONTRIBUYENTE DERIVANDO LA POSIBILIDAD DE INCURRIR EN EL ILÍCITO DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA

LIC. SERGIO CRISTIANI MÉRIDA SALOJ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2,020

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

VULNERABILIDADES TRIBUTARIAS Y JURÍDICAS QUE AFECTAN AL CONTRIBUYENTE DERIVANDO LA POSIBILIDAD DE INCURRIR EN EL ILÍCITO DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA

Informe final del Trabajo Profesional del Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo Para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Docente del Curso:

MSc. VICTOR ARANGO ARROYO

Autor:

LIC. SERGIO CRISTIANI MÉRIDA SALOJ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2,020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo:	Dr. Byron Giovani Mejía Victorio
Vocal Tercero:	Vacante
Vocal Cuarto:	BR. CC.LL Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal Quinto:	P.C. Omar Osvaldo García Matzuy

TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Coordinador:	MSc. Walfred Ramiro Vásquez Catavi
Evaluador:	MSc. Lilian Patricia Nájera Castañeda
Evaluador:	MSc. Ardulio Luis Velasquez Orozco

ACTA/EP No. 03117

ACTA No. GT-C-19-2020

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 04 de octubre de 2020, siendo las once horas con cuarenta y cinco minutos, para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciado Sergio Cristiani Mérida Saloj, carné No. 200920938, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.----------

Cada examinador evalùó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado VULNERABILIDADES TRIBUTARIAS Y JURÍDICAS QUE AFECTAN AL CONTRIBUYENTE DERIVANDO LA POSIBILIDAD DE INCURRIR EN EL ILICITO DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA, 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 70 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el estudiante realice las observaciones sugeridas por la terna examinadora, dentro del plazo de 5 días hábiles, las cuales se encuentran incorporadas, dentro de los informes profesionales de graduación presentado para su evaluación.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los cuatro días del mes de octubre, del año dos mil veinte.

MSc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví
Coordinador

MSc. Lilian Patricia Nájera Castañeda
Evaluador

MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Evaluador

Lic. Sergio Cristiani Mérida Saloj
Postulante

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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Sergio Cristiani Mérida Saloj, carné No. 200920938, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 9 de octubre de 2020.

(f)_____
Msc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:	Por concederme la vida, la sabiduría y su infinito amor.
A MIS PADRES:	Por su amor y apoyo incondicional en todos los días de mi vida hasta culminar una más de mis metas propuestas.
A MIS HERMANOS:	Por su apoyo en las diversas etapas de mi vida.
A MI NOVIA:	Por su apoyo, paciencia y fortaleza para continuar en la culminación de mis metas.
A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:	Por permitirme enfocar mis conocimientos y especializarme más día con día en este mundo fascinante de la tributación y el ámbito fiscal.
A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:	Por toda la experiencia y sabiduría que me permitió adquirir en todos estos años y poder realizarme como profesional.

CONTENIDO

RESUMEN..... ii

INTRODUCCIÓN..... iii

1. Antecedentes.....1

2. Marco Teórico.....3

2.1 Obligación Tributaria…… 3

2.1.1 Sujetos de la Obligación Tributaria ……3

2.1.2 Elementos de la Obligación Tributaria ……...……3

2.2 Contribuyente …… 4

2.2.1 Clasificación de los Contribuyentes ……4

2.2.2 Obligaciones Formales ……5

2.3 Ente Recaudador ……..……7

2.3.1 Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) …… 7

2.3.1.1 Intendencias ……7

2.3.1.2 Fiscalización ……9

2.4 Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria ……. 10

2.4.1 Aspectos generales ……10

2.4.2 Entidad facultada para ejecutar la acción fiscalizadora del sistema tributario…...12

2.4.3 Artículo 98: Atribuciones de la Administración Tributaria según el Código Tributario …… 12

2.4.4 Obligación Legal de sujetarse a la acción fiscalizadora del Estado ……13

2.4.5 Legislación tributaria correspondiente a la resistencia a la acción fiscalizadora...14

2.4.5.1 Tipificación de la resistencia a la acción fiscalizadora, como infracción tributaria según el Código Tributario ……...15

2.4.5.2 Tipificación de la resistencia a la acción fiscalizadora, como delito penal según el Código Penal ……. 17

3. Metodología.....18

3.1 Planteamiento del Problema abordado ……..…… 18

3.2 Propósito del Trabajo Profesional ……18

3.3 Justificación del Trabajo Profesional realizado y su Alcance ……..19

3.4 Sujeto del Trabajo Profesional …….…… 19

3.5 Objeto sobre el que recae el TP ……..…… 19

3.6 Período de la realización del Trabajo Profesional …… 19

3.7 Lugar de realización del TP ……..…… 19

3.8 Objetivo General y Objetivos Específicos del TP …… 19

3.8.1 Objetivo general …….…… 19

3.8.2 Objetivos específicos …….…… 20

3.9 Métodos, Técnicas y Recursos …… 20

3.9.1 Método Deductivo ……...…… 20

3.9.2 Método Inductivo …….…… 20

3.9.3 Método Analítico-Sintético …….…… 21

3.9.4 Técnicas de investigación documental …… 21

3.9.5 Técnica de entrevistas: …….…… 21

3.10 Recursos empleados para realizar el TP …… 21

4. Discusión de resultados.....22

4.1 Ámbito y Situación Actual …….…… 22

4.2. No se cumple ante la Superintendencia de Administración Tributaria con: …… 23

4.3 Procedimiento utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria para determinar la Resistencia a la Acción Fiscalizadora en: …….23

4.4 Propuesta de mejoras ……..…… 28

4.4.1 Propuesta para el fortalecimiento de las leyes relacionadas al “Artículo 93: Resistencia a la Acción Fiscalizadora” ……..…… 28

4.4.2 Supuestos básicos …….…… 28

4.6. Discusión de Resultados …….…… 30

4.6.1 El plazo para la tipificación del ilícito de Resistencia …….. 30

4.6.2 Obstaculizar o impedir el acceso inmediato ……..…… 32

4.6.3 Denuncia por destrucción, pérdida o deterioro, extravío, robo o hurto de los libros, registros y archivo …….…… 34

4.6.4 Mecanismos para evitar caer en Resistencia a la Acción Fiscalizadora ……36

5. CONCLUSIONES.....37

6. RECOMENDACIONES.....38

7. BIBLIOGRAFÍA.....39

RESUMEN

En Guatemala la funcionalidad del marco jurídico de la legislación tributaria en el tema de “Resistencia a la Acción Fiscalizadora”, ha presentado vulnerabilidades tributarias y jurídicas que afectan al contribuyente derivando la posibilidad de incurrir en el ilícito de resistencia a la acción fiscalizadora.

Y el ordenamiento jurídico fiscal, constituye un pilar fundamental para que el Estado cuente con las facultades adecuadas, que le permitan contar con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de fiscalización de todos los sujetos pasivos que estén afectos a la potestad tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria, por ello se aborda un análisis como guía para el contribuyente que le permita estar mejor asesorado y evitar incurrir en el ilícito de resistencia a la acción fiscalizadora, con lo que se pretende beneficiar la relación tributaria entre ambas partes.

La presente investigación se realizó con base a método deductivo e inductivo, análisis y síntesis, complementada con técnicas de investigación documental para el sustento de los diversos inconvenientes analizados en el artículo 93 del Código Tributario así como lo estipulado en el artículo 358 inciso “D” del Código Penal guatemalteco y otras leyes complementarias como la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de constitucionalidad, la Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas.

Dentro del resultado más importante y principales conclusiones de la investigación realizada se presenta un análisis del tema que fungirá como una guía al contribuyente para mejorar en sus procesos fiscales, de tributación y complementar lo relacionado al artículo 93 del Código Tributario y así evitar incurrir en el ílicito por desconocimiento de plazos legales y tributarios al serle nofificado un requerimiento por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

INTRODUCCIÓN

El presente Informe final del Trabajo Profesional de graduación tiene como objetivo general, analizar la funcionalidad del marco jurídico de la legislación tributaria guatemalteca en el tema de la “Resistencia a la Acción Fiscalizadora”, en el ordenamiento jurídico fiscal del país, el cual constituye un pilar fundamental para que el Estado cuente con las facultades adecuadas, que le permitan contar con el cumplimiento de las obligaciones tributarias a todos los sujetos pasivos que estén afectos a su potestad tributaria, para que el Estado tenga los recursos necesarios para su funcionamiento, satisfacción de las necesidades sociales y todo lo correspondiente al cumplimiento de sus fines en Guatemala.

El incumplimiento de las obligaciones, constituye un ilícito tributario que afecta al cumplimiento de sus fines, pero a veces sucede por desconocimiento y ambigüedad de las leyes que generan más dudas que respuestas y en la legislación tributaria de Guatemala, de acuerdo a la gravedad que estos ilícitos representen, pueden ser tipificados como infracciones o como delitos por ello las infracciones se encuentran reguladas en el código tributario y los delitos en el código penal por lo que se abordan ambas leyes.

A pesar de las normas reguladoras de la actividad fiscal, existen acciones u omisiones que conllevan consecuencias jurídicas por la falta de conocimiento y/o aplicación de las mismas, por ello nacen infracciones tributarias como defraudación tributarias, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos, resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, entre otras reguladas en el Código Tributario.

Para una mejor comprensión del Informe final del Trabajo Profesional de graduación, se abordaron diversos temas pero principalmente el de la Resistencia a la Acción Fiscalizadora por parte del contribuyente, donde se abordan conceptos y aspectos generales, el marco jurídico y tributario aplicable, razones de la resistencia a la acción fiscalizadora, vulnerabilidades y otros.

1. Antecedentes

Desde la creacion y aprobación del Codigo Tributario para Guatemala en el año 1991 se ha tipificado el ilícito de la Resistencia a la Acción Fiscalizadora y durante diversas reformas siempre ha habido la necesidad de ampliar y delimitar algunas acciones relacionadas a la resistencia.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), fue creada en el año de 1998, para administrar el sistema tributario interno y aduanero nacional (tributo externo). Su origen está relacionado a los Acuerdos de Paz, en los que se estableció el compromiso de modernizar y fortalecer la administración tributaria del estado de Guatemala, con el fin de apoyar el cumplimiento de los compromisos fiscales incluidos en los mismos, especialmente el de aumentar la carga tributaria en relación al producto interno bruto (PIB).

En las leyes de Guatemala, especialmente en marco tributario legal aún en pleno año 2020 por diversas situaciones de carácter jurídico es común que los sujetos pasivos o contribuyentes no cumplan sus obligaciones tributarias o realicen acciones u omisiones con o sin dolo, tendientes a obstaculizar o impedir la gestión, fiscalización, determinación y cobro de los tributos que les corresponden, pudiendo incurrir de esta forma en resistencia a la acción fiscalizadora.

En las leyes tributarias y penales se presentan ambiguedades, vacíos legales o fiscales que no aclaran bien el contenido de un artículo y que pueden afectar al contribuyente a cometer un ilícito al momento de la fiscalización y que de acuerdo a su materialidad, los ilícitos pueden ser tratados como infracciones o como delitos; cuyas infracciones se encuentran reguladas en el Código Tributario y los delitos en el Código Penal.

El ilícito de la Resistencia a la acción fiscalizadora es un tema que ha sido tratado con anterioridad por varios expertos en materia tributaria y legal como el Licenciado Óscar Chile Monroy en un documento de su firma de auditoría MGI CHILE MONROY Y ASOCIADOS, S. C. el 06 de Agosto de 2010 y en su publicación de Prensa Libre el 03

de julio del año 2015 ha enfatizado en el tema de la resistencia y las discrepancias en cuanto a los tres (3) días tipificados en la ley.

Así como Andrea Estéfanie Pérez Calijan en su tesis **“**Análisis Jurídico de las Causas y Consecuencias de la Comisión del Delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria" de marzo 2016

Con la aprobación del Decreto 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, se adiciona un nuevo y quinto numeral de Resistencia a la Acción Fiscalizadora en su artículo 54 el cual fue publicado el 23 de agosto de 2016 en el Diario de Centro América que textualmente dice: “5. Omitir el registro en los libros de contabilidad, de las cuentas bancarias e inversiones, que posea en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio”.

Finalmente profesores, compañeros y estudios realizados de firmas de auditoría con quienes se ha profundizado y generado cuestionamientos en el tema por la limitación o amplitud que tiene el artículo noventa y tres (93) del Código Tributario según diversas circunstacias analizadas y como evitar incurrir en el delito de resistencia.

2. Marco Teórico

2.1 Obligación Tributaria

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente." (Decreto del Congreso de la República 6-91, Código Tributario, art. 14)

2.1.1 Sujetos de la Obligación Tributaria

Los sujetos de la obligación tributaria están integrados por los siguientes elementos:

a) Sujeto activo

Es el Estado o ente público que tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del tributo.

b) Sujeto pasivo

Es la persona individual o jurídica que, por estar sometida al poder tributario, resulta obligado al cumplimiento de la obligación tributaria; o sea quien debe hacer efectivo el pago de sus tributos. (Decreto del Congreso de la República 6-91, Código Tributario, art. 17 y 18)

2.1.2 Elementos de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria, está constituida por varios elementos:

- **Objeto gravado**

  Es la materia sobre la cual recae el gravamen, es decir el hecho generador.

- **Base del impuesto**

  Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a pagar, a cargo de un sujeto.

- **Información obligatoria**

  Constituye aquella información que demuestren los resultados del período y la situación financiera del contribuyente.

- **Pago del impuesto**

  Consiste en efectuar las declaraciones correspondientes, para poder hacer efectivo el impuesto, con base a la información obligatoria de sus registros contables, en las fechas, formas y lugares de pago, así como los procedimientos que se informen por parte del ente fiscalizador.

2.2 Contribuyente

Es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria.

2.2.1 Clasificación de los Contribuyentes

Los contribuyentes según la clase de persona se pueden clasificar de la siguiente manera:

a) Persona individual

1. Comerciante

2. Domiciliada en Guatemala con más de una actividad generadora de renta

3. Auxiliares de comercio

4. Profesional liberal

5. Domiciliada en Guatemala profesional o técnico

6. En relación de dependencia

7. No domiciliada en Guatemala

b) Persona jurídica

1. Lucrativa

2. No lucrativa

3. No domiciliada en Guatemala

4. Entidades estatales.

2.2.2 Obligaciones Formales

Constituye toda acción que implique el cumplimiento de los deberes como contribuyentes.

Las principales obligaciones de los contribuyentes son:

a) Registrarse como contribuyente o responsable ante el ente recaudador.

b) Dar aviso al ente recaudador de cualquier modificación de los datos de inscripción.

c) Evitar la omisión o alteración de los datos de inscripción, NIT, o cualquier otro requisito en declaraciones presentadas ante el ente recaudador.

d) Emitir o entregar facturas, notas de crédito, notas de débito o cualquier documento equivalente, exigido por las leyes tributarias específicas, y los que estén debidamente autorizados por el ente recaudador.

f) Llevar al día los libros y registros contables que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

g) Llevar y mantener los libros y registros contables, en forma y en el lugar a los que obliga el Código de Comercio y las leyes respectivas.

h) Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, los libros de contabilidad, los libros y registros especiales y los documentos y antecedentes de las operaciones que se relacionen con su situación tributaria.

i) Deberán conservar, asimismo, por igual plazo, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

j) Utilizar máquinas o cajas registradoras autorizadas por el ente recaudador.

k) Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local o establecimientos comerciales.

l) Permitir que el ente recaudador revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.

m) Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.

n) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.

e) Al adquirir bienes o servicios exigir la documentación legal correspondiente.

2.3 Ente Recaudador

Es la entidad que en el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas del Código Tributario, las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de tributos.

2.3.1 Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

La Superintendencia de Administración Tributaria nació como un ente destinado a dar respuesta a un problema estructural de desarrollo mantenido en el país durante muchas décadas, propiciado por el bajo nivel de recaudación de tributos y como cumplimiento de los compromisos derivados de los acuerdos de paz, en cuyos convenios se incluye el Programa de Modernización del Organismo Ejecutivo y de la Administración Pública, de forma especial en lo relativo a política fiscal.

2.3.1.1 Intendencias

Se estructuran y organizan bajo criterios de la eficiencia, eficacia y descentralización.

Para el cumplimiento de sus funciones, la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, (Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento interno de la SAT, Revisión septiembre 2020) cuenta con cinco intendencias principales:

A. Intendencia de Aduanas

La Intendencia de Aduanas es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala. (Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento interno de la SAT, Revisión septiembre 2020)

B. Intendencia de Fiscalización

La Intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales. (Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento interno de la SAT, Revisión septiembre 2020)

C. Intendencia de Recaudación

La Intendencia de Recaudación es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT; planifica, coordina y evalúa, las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la SAT; y, administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes. Está integrada por los departamentos de Control a Entidades Recaudadoras y Registro de Ingresos; de Cobranza y de Gestión, Atención y Orientación. (Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento interno de la SAT, Revisión septiembre 2020)

D. Intendencia de Asuntos Jurídicos

Es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la SAT. (Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento interno de la SAT, Revisión septiembre 2020)

E. Intendencia de Atención al Contribuyente

Es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente; y, planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. (Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento interno de la SAT, Revisión septiembre 2020)

2.3.1.2 Fiscalización

Debido al incumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, a la Administración Tributaria le es necesario utilizar una herramienta de control, siendo la fiscalización el medio más importante de control al cumplimiento tributario.

Para que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda realizar este tipo de control designa esta facultad a la Intendencia de Fiscalización, que se encarga de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario.

Para que coordine y controle la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización; la misma se ha divido en:

a. Grandes y medianos contribuyentes especiales

Son los contribuyentes que generan la mayor parte de ingresos tributarios al Estado; y por lo cual se tiene un tratamiento especial al momento de fiscalizarlo mediante auditorias integradas constantes. Condiciones para ser considerado como contribuyente especial, según el artículo 6 párrafo segundo del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, “Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración

Tributaria", la calificación para ser considerado como contribuyente especial estará relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.

b. Pequeños y medianos contribuyentes

Son los contribuyentes que en la Administración Tributaria constituyen la mayor parte del total de contribuyentes en el país, y aunque individualmente cada contribuyente no proporcione un volumen grande de ingresos tributarios al Estado, siempre son sometidos a alguna fiscalización.

Por lo anterior a estos contribuyentes también se les fiscaliza mediante auditorias de presencia fiscal, así como una posible auditoría integral o específica a un determinado impuesto.

La fiscalización de estos contribuyentes que se encuentra en el sector comercial, es realizada por el Departamento de Pequeños y Medianos Contribuyentes específicamente en la Sección de Sector Comercio.

2.4 Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

La resistencia a la acción fiscalizadora es un ilícito tributario que se encuentra regulado por el ordenamiento jurídico del sistema tributario guatemalteco, donde es tipificado y puede ser sancionado como una infracción o contravención tributaria, o como delito tributario.

2.4.1 Aspectos generales

a) La Infracción Tributaria es 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. (Decreto del Congreso de la República 6-91, Código Tributario, art. 69)

b) Resistencia: Según Osorio, M (2006) es la "Oposición material o moral a una fuerza" (p. 844). Se puede decir que es una expresión de la conducta humana, que se revela en una acción de resistirse, manifestando oposición material o moral, mostrando renuencia a obedecer y cumplir una instrucción, mandato o requerimiento. Aplicando esta definición al ordenamiento jurídico del derecho tributario, se puede decir que resistencia, es la acción conciente de un sujeto pasivo del tributo, donde manifiesta objeción, oposición, renuencia para dar cumplimiento a una obligación tributaria legalmente establecida.

c) Acción fiscalizadora: Acción fiscalizadora: Desde el punto de vista del ámbito tributario, Folco, C (2004) indica que se entiende por acción fiscalizadora a "La facultad o poder que otorga la ley a determinado ente para que en el uso de sus facultades o poderes, se encargue de la verificación del debido cumplimiento de todas aquellas obligaciones tributarias contenidas en las distintas leyes tributarias." (p. 189).

d) Resistencia a la acción fiscalizadora: Es la manifestación de la conducta del sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente), que de manera consciente manifiesta en acciones u omisiones, resistencia, oposición material o moral y renuencia a obedecer y acatar la potestad del Estado de ejercer la acción fiscalizadora, impidiéndole a la Administración Tributaria garantizarse el pago adecuado y oportuno de los tributos que la ley demanda, por medio de la realización de acciones de control y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Para que al sistema tributario del Estado le sea posible ejercer la acción fiscalizadora, se necesita del respaldo legal de un adecuado ordenamiento jurídico tributario, que permita la delegación de estas acciones en una institución que tenga las facultades legales para hacerlo, y que obligue a los sujetos pasivos de la obligación tributaria a sujetarse al ejercicio de la acción fiscalizadora.

2.4.2 Entidad facultada para ejecutar la acción fiscalizadora del sistema tributario.

En Guatemala la facultad de fiscalización del sistema impositivo le pertenece a la Superintendencia de Administración Tributaria, quien de acuerdo a su ley orgánica contenida en el Decreto del Congreso de la República 1-98, le corresponden las funciones de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

También la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 24, afirma que: "Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley" y el Código Tributario de Guatemala, confirma la facultad fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de la siguiente manera en el Artículo 100. La administración tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros…"

Dentro de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria también incluyen acciones relacionadas con la Acción Fiscalizadora del Sistema Tributario, según lo descrito a continuación:

2.4.3 Artículo 98: Atribuciones de la Administración Tributaria según el Código Tributario

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos

respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá lo citado en ley, siendo las más importantes para objeto de estudio los siguientes incisos:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.

2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas.

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente.

13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan accesar a la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones, y la realización de pruebas.

2.4.4 Obligación Legal de sujetarse a la acción fiscalizadora del Estado

La facultad legal de rango constitucional de fiscalización del sistema tributario, que tiene el Estado de acuerdo a lo establecido en el artículo 24 de la Constitución

Política de la República de Guatemala, tiene como objetivo primordial garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de todos los contribuyentes.

En función de esto, los contribuyentes están obligados a atender, acatar y facilitar la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, situación que se evidencia en las obligaciones de los contribuyentes y responsables, establecidas en el Código Tributario y sus reformas (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 112 y 112 “A”)

En Guatemala todos los sujetos pasivos de una obligación tributaria están obligados por mandato legal a obedecer y acatar la potestad fiscalizadora del Estado, atendiendo de manera oportuna los requerimientos legales de información que reciban de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria facilitándole con esto la adecuada evaluación y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias que la ley les demanda.

Cuando el sujeto pasivo se resiste a atender estos requerimientos de información y apoyo para la verificación del cumplimiento tributario, comete una ilegalidad, un ilícito tipificado y sancionado por el ordenamiento jurídico guatemalteco, el cual de acuerdo a la gravedad y circunstancias que lo causen puede ser considerado una infracción o contravención tributaria regulada por el Código Tributario, o un delito tributario regulado por el Código Penal de Guatemala.

2.4.5 Legislación tributaria correspondiente a la resistencia a la acción fiscalizadora.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, existe una relación entre la legislación tributaria y la legislación penal, y cada una da una regulación en función a esto, la "Resistencia a la Acción Fiscalizadora" se encuentra tipificada como Infracción Tributaria en el Artículo 71 numeral 4 y definida ampliamente las razones en que se puede incurrir en resistencia en el artículo 93 del Código Tributario de Guatemala,

Decreto del Congreso de la Republica 6-91 y como Delito Tributario en el Artículo 358 D, del Código Penal, Decreto del Congreso de la República No. 17-73.

2.4.5.1 Tipificación de la resistencia a la acción fiscalizadora, como infracción tributaria según el Código Tributario

El Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 93) da la siguiente regulación: Constituye resistencia, cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

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

Se consideran acciones de resistencia:

1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.

2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.

3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.

4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

5. Omitir el registro en los libros de contabilidad, de las cuentas bancarias e inversiones, que posea en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio.

Se entiende que hay omisión de registro en los libros contables, si el contribuyente no registra una o varias cuentas bancarias que se encuentren a su nombre en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o fuera de ella; no elabora las conciliaciones bancarias que determinen la razonabilidad del saldo contable y las partidas de diario no están soportadas por los documentos que origina la transacción.

SANCIÓN: Multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.

En atención a lo indicado en el artículo 69 del Código Tributario, donde refiere que toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituirán infracciones sancionadas por la Administración Tributaria en tanto no constituyan delitos o faltas que deban ser sancionadas conforme al Código Penal. Cuando el contribuyente no atiende por la vía administrativa los requerimientos legales realizados por la Administración Tributaria, ésta deberá proceder mediante la

intervención de un juez competente, dejando el proceso de regulación del ilícito de resistencia a la acción fiscalizadora conforme a lo dispuesto en la regulación establecida en el Código Penal.

2.4.5.2 Tipificación de la resistencia a la acción fiscalizadora, como delito penal según el Código Penal

El Código Penal y sus reformas (Decreto del Congreso de la República 17-73 Artículo 358 D) indica lo siguiente: Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

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

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

Adicionalmente de acuerdo a la circunstancia que se presenten, para este caso aplican los artículos 70, 90 y 409 del Código Penal.

La tipificación de resistencia a la acción fiscalizadora realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, puede darse como una infracción o como un delito, las acciones que ocasionan el hecho y el seguimiento correspondiente al mismo son iguales, la diferencia está en el alcance que tenga la acción de resistencia por parte del sujeto obligado o contribuyente para resolver el requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, si se hace por intermedio de juez competente, deja de ser una infracción y se convierte en un delito.

3. Metodología

El diseño metodológico aplicado en la investigación relacionada a las Vulnerabilidades Tributarias y Jurídicas que afectan al contribuyente derivando la posibilidad de incurrir en el Ilícito de Resistencia a La Acción Fiscalizadora se dio a través del método deductivo.

3.1 Planteamiento del Problema abordado

El marco jurídico tributario y penal guatemalteco, como parte del proceso de fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- posee vulnerabilidades y ambigüedades que pueden afectar al contribuyente, por aparente falta de equidad y proporcionalidad justa en cuanto al tamaño o clasificación de sus operaciones mercantiles y tributarias, principalmente el plazo improrrogable de (3) tres días para presentación de documentos cuando le sea requerido, pudiendo el contribuyente incurrir en el ilícito de resistencia a la acción fiscalizadora.

3.2 Propósito del Trabajo Profesional

Proveer un análisis que contribuya a la consideración de mejora en el marco jurídico en lo relacionado al tiempo regulado en el artículo (93) noventa y tres del Código Tributario

para la aplicación del principio de equidad entre contribuyentes y evitar incurrir en dicho ilícito o que se le tipifique cualquier acción por parte del contribuyente como tal.

3.3 Justificación del Trabajo Profesional realizado y su Alcance

Actualmente en Guatemala los contribuyentes por desconocimiento de las leyes, plazos, derechos y obligaciones pueden llegar a incurrir en ilícitos como lo estipulado en el artículo 93 del Código Tributario; por lo que se analizó el artículo y sus relaciones tributarias y jurídicas para poder brindar un análisis como guía para el contribuyente, y evitar incurrir en el ilícito.

3.4 Sujeto del Trabajo Profesional

Contribuyente Inscrito en SAT (Notificado a un requerimiento de información)

3.5 Objeto sobre el que recae el TP

La fiscalización e igualdad según la clasificación y capacidad de los contribuyentes.

3.6 Período de la realización del Trabajo Profesional

2 de enero al 20 de septiembre 2020

3.7 Lugar de realización del TP

Departamento de Guatemala

3.8 Objetivo General y Objetivos Específicos del TP

3.8.1 Objetivo general

Profundizar y analizar las leyes del sistema tributario y penal de Guatemala, específicamente el tema de las infracciones y delitos tributarios como el ilícito citado en el Artículo 93 del Código Tributario de la Resistencia a la Acción Fiscalizadora y poder evitar consecuencias al contribuyente y beneficiar a la vez a la tributación y transparencia según lo estipulado en la legislatura aplicable.

3.8.2 Objetivos específicos

- Interpretar el marco jurídico de legislación tributaria nacional vigente y aplicable al tema de resistencia a la acción fiscalizadora e identificar sus debilidades y deficiencias que afecten al contribuyente y que no se le violente algunos de los principios constitucionales.
- Comprobar cómo se aplica el marco jurídico de la legislación tributaria guatemalteca y si se está aplicando equitativa y proporcionalmente de acuerdo al tipo de contribuyente (en tamaño y actividad registrada), el plazo correcto o no y a quién beneficia más, si al ente fiscalizador (SAT) o al contribuyente mismo.
- Elaborar una síntesis o análisis para fortalecimiento o complemento de las leyes tributarias y/o penales, que amplíen mejor el artículo analizado y como guía para así evitar incurrir en el ilícito de resistencia a la acción fiscalizadora.

3.9 Métodos, Técnicas y Recursos

3.9.1 Método Deductivo

Proceso discursivo se inicia de generalidades de carácter universal, hasta llegar a los aspectos específicos, permitiendo obtener inferencias particulares. Se utilizaron los fundamentos jurídicos y doctrinarios referentes al tema objeto de estudio, para establecer si el marco legal que regula la resistencia a la acción fiscalizadora es funcional o no.

3.9.2 Método Inductivo

Instrumento que se utiliza en la manipulación de los datos. Es el proceso por el cual se ordenarán los datos. Por medio de este método es posible generalizar, se inicia de los hechos particulares, hasta encontrar relaciones universales.

3.9.3 Método Analítico-Sintético

Este método permitió en el proceso de investigación con la ayuda de fuentes bibliográficas, documentales y otros, a través de la utilización de las síntesis documentar de manera formal la investigación, el marco legal vigente que regula las infracciones y delitos tributarios tipificados como resistencia a la acción fiscalizadora.

3.9.4 Técnicas de investigación documental

Se utilizó: lectura de leyes guatemaltecas, resúmenes, observación, entrevistas, libros, tesis, ensayos.

3.9.5 Técnica de entrevistas:

Para solicitar información a funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, encargados de la gestión y procuración de las infracciones y delitos de resistencia a la acción fiscalizadora y conversaciones con compañeros auditores en los proceso de auditorías por parte de la SAT y de la información que suministran a la misma y los motivos de resistencia o no presentación de algunos documentos por parte de contribuyentes o clientes auditados.

3.10 Recursos empleados para realizar el TP

- **Técnicos**
  Computadora
  Internet
  Celular

- **Humanos**
  Alumno
  Asesor Legal
  Docentes de Cátedra

- **De Capital**

  Q800.00 Internet y energía

  Q500.00 En asesoría legal

  Q500.00 Insumos varios

  Q600.00 Impresiones

4. Discusión de resultados

4.1 Ámbito y Situación Actual

La esencia del marco jurídico tributario guatemalteco que regula lo relacionado a la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, es dar certeza jurídica, garantizar al contribuyente y al Estado que todas las acciones que se realicen en el ámbito tributario, tanto de la Superintendencia de Administración Tributaria, que le permitirá realizar sin limitaciones y obstáculos, todas las acciones legales para determinar y garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y a su vez que éste tenga los medios, conocimientos y herramientas para ejercer sus derechos y obligaciones y con esto que se lleven a cabo la obligación tributaria y generar los ingresos tributarios que le servirán para el cumplimiento de sus fines al Estado sin violentar los principios, derechos de los contribuyentes.

Por lo tanto cuando el contribuyente con requerimiento de información, realizan o no algún hecho con el fin de no atender los requerimientos de la Superintendencia de Administración Tributaria, para obstaculizar o impedir la determinación de las obligaciones tributarias que le corresponden, sumado el desconocimiento de sus deberes formales, plazo en ley, (aunque nadie puede manifestar desconocimiento o ignorancia de la ley), pero se puede llegar a incurrir en el ilícito tributario de la "Resistencia a la Acción Fiscalizadora", el cual de acuerdo al grado de gravedad y circunstancias en que se den, podrá ser tipificado como una Infracción Tributaria,

regulado por el Código Tributario o como un delito tributario regulado por el Código Penal.

Para que se consolide una acción de resistencia a la acción fiscalizadora, según lo estipulado en el artículo 93, pero se da principalmente cuando:

4.2. No se cumple ante la Superintendencia de Administración Tributaria con:

a. Atender el requerimiento de información y documentación solicitado dentro del plazo de los tres días establecidos por la ley, o que cumpla parcialmente, pero que la información proporcionada a la Superintendencia de Administración Tributaria, no sea suficiente para determinar las obligaciones tributarias correspondientes.

b. Atender de inmediato el requerimiento de acceso a las instalaciones para realizar la toma física de inventarios, verificación o inspección del establecimiento, oficinas, depósitos, contenedores, cajas registradores o medios de transporte, que necesita la Superintendencia de Administración Tributaria, para la determinación de las obligaciones tributarias.

4.3 Procedimiento utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria para determinar la Resistencia a la Acción Fiscalizadora en:

a. En el ramo administrativo SAT:

División de Fiscalización

1. Se notifica Requerimiento de Información

2. Vencido el plazo después de 3 días hábiles, los auditores suscriben Acta para dejar constancia que el contribuyente incurrió en desacato de alguno de los siguientes casos:

a. No cumplió con la información solicitada

b. Presentó de forma parcial la documentación y no es posible realizar la auditoría

c. Presenta denuncia ante PNC o MP por extravío, robo, destrucción de documentación, y no cumple con la presentación de la información en el plazo que le indique el auditor.

(Ejemplo breve: Si el siniestro ocurre el 01/01/2020 debe tener lista la información el 01/04/2020; Si el auditor le notifica Requerimiento de Información y presenta su denuncia, la fecha no se corre debido a que son 3 meses después de que ocurrió el siniestro.)

3. Para el caso A se genera y se elabora expediente, debe contener
    a. Índice
    b. Nombramiento
    c. Requerimiento de Información
    d. Cédula de Notificación
    e. Alcance de auditoría
    f. Constancia del Registro Tributario Unificado
    g. Acta
    h. Informe
    i. Providencia de traslado a la Intendencia de Asuntos Jurídicos

4. Para el caso B se genera y se elabora expediente, debe contener
    a. Índice
    b. Nombramiento
    c. Requerimiento de Información
    d. Cédula de Notificación
    e. Alcance de auditoría
    f. Constancia del Registro Tributario Unificado
    g. Documentación Presentada por el Contribuyente

h. Acta
i. Informe
j. Providencia de traslado a la Intendencia de Asuntos Jurídicos

5. Para el caso C se genera y se elabora expediente, debe contener
    a. Índice
    b. Nombramiento
    c. Requerimiento de Información
    d. Cédula de Notificación
    e. Alcance de auditoría
    f. Constancia del Registro Tributario Unificado
    g. Solicitud del contribuyente y denuncia ante PNC o MP
    h. Providencia de Urgencia como respuesta a la solicitud del contribuyente
    i. Cédula de Notificación
    j. Acta
    k. Informe
    l. Providencia de traslado a la Intendencia de Asuntos Jurídicos

Intendencia de Asuntos Jurídicos

1. Los abogados reciben el expediente en la Unidad de Cierre de Empresas, Establecimientos o Negocios, Departamento de Procesos Judiciales y proceden a analizar la procedencia.

2. Presentan solicitud de Providencia de Urgencia ante el juzgado competente (dependiendo el domicilio fiscal del contribuyente).

3. El Juzgado admite para su trámite y la administración tributaria paga al juzgado Q50.00 por cada diligencia.

4. Adjunto a la providencia, se presenta el registro electrónico de poderes que los autoriza como mandatarios especiales de SAT y fotocopias de los papeles del expediente para que se lleve a cabo la providencia

5. Se recibe la notificación del Juzgado que contiene la aceptación o rechazo la solicitud de providencia de urgencia, el número de providencia.

6. Se coordina con el oficial la fecha y hora de la diligencia para la notificación de la providencia de urgencia.

7. En la fecha estipulada el abogado o un auxiliar de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, el auditor nombrado y el oficial del Juzgado visitan el domicilio fiscal o comercial del contribuyente para notificarle la providencia de urgencia en la cual indica la información que debe presentar a SAT y le concede un plazo de 10 días hábiles para que la presente.

8. Posterior a la notificación de la providencia de urgencia el contribuyente presenta o no la documentación al auditor tributario y este debe emitir un informe dirigido a la Intendencia de Asuntos Jurídicos indicando si el contribuyente presentó o no la documentación solicitada y confirmar si continúa con el caso de Resistencia a la Acción Fiscalizadora.

    a. Si el contribuyente presenta la documentación, la Intendencia de Asuntos Jurídicos presenta solicitud ante el juzgado para desestimar el caso y regresa el expediente a la Sección de la División de Fiscalización para la auditoría y cobro de la multa

    b. Si el contribuyente no cumple con la presentación de la documentación SAT pide que se haga efectivo el apercibimiento de la primera resolución y se conduzca al contribuyente por negatoria.

b. En el ramo Penal

Finalmente se lleva a una instancia penal en la que rara vez involucran al auditor más que en la recepción de documentación y envío de informes requeridos donde se da el siguiente proceso:

1. Si el contribuyente no presenta la documentación de la providencia de urgencia localizado y notificado, se traslada el expediente al departamento de Asuntos Penales.

2. Ya con la certificación de lo conducente (todas las actuaciones deben ser notificadas al contribuyente), se presenta en el Juzgado Pluripersonal de Primera Instancia Penal en Materia Tributaria y Aduanera.

3. El Juzgado especializado debe notificar la aceptación o rechazo del caso.

4. Si es aceptado el Juzgado cita al abogado mandatario de SAT y al contribuyente y le establece una fecha para la presentación de documentación señalando el día y la hora para que el contribuyente cumpla con el requerimiento. En este momento, el ilícito todavía está en la tipificación de Infracción tributaria.

5. De igual forma el auditor debe enviar un informe si en el plazo establecido por el juzgado el contribuyente cumple o no con la documentación.

6. Si el contribuyente se niega a cumplir con el requerimiento del juez competente, entonces procede a suscribir el acta correspondiente, donde se deja constancia de lo sucedido e informa a la SAT de lo acontecido, para que prosiga con el proceso penal correspondiente.

7. Adicional se envía un informe con cálculo de la Resistencia con base al Código Penal y el cálculo de los impuestos que adeuda a la fecha es en este momento, donde el ilícito deja de ser una Infracción y se convierte en un delito tributario penal.

4.4 Propuesta de mejoras

4.4.1 Propuesta para el fortalecimiento de las leyes relacionadas al "Artículo 93: Resistencia a la Acción Fiscalizadora"

De acuerdo con la investigación realizada se brinda un análisis como guía que permita al contribuyente conocer cómo la Superintendencia de Administración Tributaria debe ejercer una acción fiscalizadora sin vacíos legales y pese a las limitaciones que actualmente tiene, sin que afecte o desfavorezca a los contribuyentes que tienen más volumen de operaciones por lo que es necesario que el Congreso de la República de Guatemala apruebe una reforma a determinadas leyes, que permitan ampliar o delimitar más el artículo 93 del Código Tributario y así generen menos vulnerabilidades o deficiencias a los contribuyentes en el cumplimiento de la ley, así como beneficio para la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad tributaria.

4.4.2 Supuestos básicos

Como mínimo es necesario desarrollar o ampliar de manera clara lo siguiente:

1) Que el plazo para atención de los requerimientos de información y documentación que la Superintendencia de Administración Tributaria le haga al contribuyente, no sea igual para todo tipo de contribuyente, sino que sea proporcional o escalonado de acuerdo a sus operaciones mercantiles, tomando en cuenta como base la clasificación de contribuyentes que actualmente maneja la Superintendencia de Administración Tributaria.

O bien que a través de una iniciativa legal debidamente documentada, se promueva ante el Congreso de la República de Guatemala, una reforma tributaria en el Código Tributario, así mismo vinculado con el Código Penal, una ampliación del plazo que obedece en función al volumen y complejidad de operaciones del contribuyente, logrando además con esto, que la regulación de este nuevo plazo se ajuste más al principio constitucional de igualdad y justicia

Como propuesta sugerida de una forma más justa para todo tipo de contribuyente se plantea finalmente que se amplíe el plazo de 3 días a 10 días hábiles para evacuar el requerimiento de información.

Esto beneficiaría en gran manera a los contribuyentes que actualmente tienen un ámbito laboral y tributario más cargado, que en comparación con un pequeño contribuyente, lo cual se considera tendría mayor aceptación por los contribuyentes en general y disminuiría la problemática, porque al final la ley está quedando obsoleta, derivado que los 3 días a su vez se vuelven más limitantes y problemáticos tanto administrativamente, como onerosamente, pues se recurre a otras instancias, incluso hasta lo penal, por lo que se estima que no tiene caso ya que la ley estipule solo 3 días como tal, por lo que subiendo el plazo disminuiría conflictos en la relación tributaria entre SAT y contribuyente en la presentación oportuna de la documentación requerida sin necesidad de tipificarse prontamente como un acto de resistencia a la acción fiscalizadora por no poder cumplir con el requerimiento oportuno.

2) Que en lo concerniente a atender el requerimiento de acceso inmediato a las instalaciones y medios de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, se desarrolle de manera explícita en la ley, de tal modo que para este caso no aplique el plazo definido para la entrega de documentación, sino que se defina de manera clara lo que se entiende por acción inmediata, a efecto de permitir el acceso a la Administración Tributaria en el momento en que se notifique el requerimiento. Es importante que se logre un aval de jurisprudencia por medio de un criterio de la Corte de Constitucionalidad, que permita sustentar y garantizar que esta acción no riña con los derechos constitucionales. Logrando con esto que la acción fiscalizadora prevista con el procedimiento de verificación inmediata, mantenga la certeza de la oportunidad y no pierda objetividad con acciones que se realicen después.

3) Que se incluya dentro de la regulación legal, un parámetro distinto para establecer la sanción por Resistencia a la Acción fiscalizadora, para que la Superintendencia de

Administración Tributaria ya no tenga el inconveniente o limitante actual de no poder determinar la infracción, cuando la última declaración del periodo mensual, trimestral del régimen del impuesto a fiscalizarle al contribuyente, la tenga declarada con valor cero.

4) Es necesario que se establezca una modificación complementaria al Artículo 358. D del Código Penal de Guatemala, Decreto del Congreso de la República de Guatemala No. 17-73, donde se vincule y establezca el plazo arriba propuesto para cumplir y atender los requerimientos de información y documentación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

5) Promover una cultura tributaria, divulgación y capacitación para los contribuyentes, en relación a los temas de cumplimiento tributario, infracciones y delitos tributarios, porque muchos carecen del conocimiento legal o fiscal y las consecuencias en las que se pueden ver involucrados y así crear o fortalecer en el contribuyente un sentido de moral y cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias y cooperación en el tema de fiscalización.

4.6. Discusión de Resultados

4.6.1 El plazo para la tipificación del ilícito de Resistencia

Se refiere al período o lapso de tiempo estipulado en la ley para cumplir con la realización de una acción y en el ámbito tributario se refiere al periodo, lapso o límite de tiempo para el cumplimiento de una obligación tributaria.

En caso del plazo para la resistencia a la acción fiscalizadora, exige al contribuyente que cumpla con la presentación de la información requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria, en un plazo de 3 días bajo la salvedad que si no se cumple se le otorgará una sanción por resistencia a la acción fiscalizadora.

Además es un plazo de tiempo considerado improrrogable, entendiéndose que no puede suspenderse ni ampliarse cuando ya está cumplido, salvo que existiera alguna circunstancia de fuerza mayor que el ordenamiento legal permita.

En el criterio para medir los plazos para el cumplimiento de obligaciones tributarias definidos en el ordenamiento jurídico de Guatemala, se utiliza lo citado en el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 8) Al evaluar la regulación establecida en el Código Tributario en relación al plazo para que el contribuyente atienda los requerimientos de la administración Tributaria, en su Artículo 93 la regulación legal establecida presenta los siguientes inconvenientes:

a. Se establece un plazo único de tres días para toda clase de contribuyentes, sin tomar en cuenta las diferencias del volumen y complejidad de las operaciones que se generan por el tipo de contribuyente de que se trate (pequeño, mediano o grande). Esto causa una desventaja en los contribuyentes que tienen mayor volumen y complejidad de operaciones, incumpliéndose de esta forma con el principio constitucional de igualdad, el que de acuerdo a la jurisprudencia referida establece: En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias o condiciones, es decir que el Sistema Tributario, debe tratar de manera igual a los iguales y desigual a los desiguales.

b. El plazo de tres días a mi criterio resulta ser insuficiente para muchos contribuyentes que por el volumen y complejidad de sus operaciones, se les hace imposible atender de manera completa y adecuada los requerimientos de información de la Superintendencia de Administración Tributaria.

c. El plazo de tres días no solo es insuficiente sino que también tiene el inconveniente de ser improrrogable, impidiendo que la Administración Tributaria pueda considerar alguna ampliación del tiempo para el contribuyente , quien

quiera cumplir con los requerimientos de información, no logre hacerlo por el volumen y complejidad de la información que los requerimientos representan.

4.6.2 Obstaculizar o impedir el acceso inmediato

Adicionalmente en el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 93) en la parte conducente indica lo siguiente: ...También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato de los libros, documentos y archivos o al sistema informático del contribuyente que se relaciona con el pago de impuesto, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas o depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar riesgos de alteración y destrucción de evidencias.

El objetivo de esta regulación legal, es que la Superintendencia de Administración Tributaria tenga la garantía de que la información y toda la evidencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias que necesita verificar, fueron verificadas en el momento oportuno evitando que el contribuyente tenga tiempo para destruir, manipular o alterar la información a su conveniencia para obstaculizar o impedir el trabajo de la Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene el inconveniente que la regulación legal para requerir y exigir al contribuyente el acceso inmediato a sus instalaciones físicas, no es explicita, no está desarrollada adecuadamente y por lo mismo, presenta algunos vacíos legales que le dan oportunidad al contribuyente, de buscar algunos argumentos y mecanismos a juicio de ellos legales para obstaculizar y evitar el acceso inmediato de la Administración Tributaria a sus instalaciones. Dentro de los inconvenientes indicados están:

a. Algunos contribuyentes impiden a los auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria el acceso inmediato a las instalaciones, indicando que el artículo 93 del Código Tributario les da el derecho de atender los requerimientos de la administración tributaria, en un lapso de tres días y que no establece que la referencia de acceso inmediato esté fuera de ese tiempo, por lo que indican que están de acuerdo en atender el requerimiento pero no en ese momento sino que hasta el tercer día o al cuarto cuando ya vencieron los tres días, por lo que existen esas incongruencias y criterios de ambas vías como lo es la SAT y el Contribuyente.

b. Otros contribuyentes impiden el acceso inmediato a los Auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria, indicando que no se les permitirá ingresar a las instalaciones mientras no lleven una orden de juez competente, ya que se amparan en el artículo 23 de la Constitución Política de la República de Guatemala acerca de la inviolabilidad de la vivienda, también tiene alcance para su actividad empresarial y que la regulación del Código Tributario no es superior a la Constitución Política de la República de Guatemala; aspecto compartido por la Corte de Constitucionalidad.

c. El problema que se genera cuando se le impide a los auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria, el ingreso inmediato a las instalaciones del contribuyente, es que no se cumple el objetivo de la acción fiscalizadora prevista, se pierde la certeza de la oportunidad de las acciones, generándose una amplia posibilidad de que el contribuyente manipule, altere o destruya la evidencia.

Es oportuno resaltar que cuando el contribuyente no le permite a Administración Tributaria, el acceso inmediato para realizar la acción de verificación de cumplimiento de sus obligaciones tributarias establecidas en el requerimiento notificado, la fiscalización en parte ya perdió objetividad y aun cuando se haga después por orden

de algún órgano jurisdiccional ya no se puede garantizar la certeza de los resultados esperados.

4.6.3 Denuncia por destrucción, pérdida o deterioro, extravío, robo o hurto de los libros, registros y archivo

En caso contrario de los contribuyentes que buscan cumplir con sus obligaciones tributarias y atender a cabalidad los requerimientos de información, también pueden existir los que busquen y utilicen todo tipo de estrategias y medios que tengan a su alcance, para engañar o inducir a error a la Administración Tributaria, con el fin de no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Existen contribuyentes que al ser fiscalizados por la Superintendencia de Administración Tributaria y recibir requerimientos de los libros contables, declaraciones juradas de impuestos, documentos de respaldo de compras y ventas e información necesaria para determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con el fin de no atender estos requerimientos y evadir por no hacerlo en el plazo de los tres días establecidos en el artículo 93 del Código Tributario, argumentan que es imposible cumplir con lo requerido, pues ya no cuentan con la documentación requerida por destrucción, pérdida y deterioro, o que fueron objeto de hurto o robo, presentando las denuncias correspondientes y se amparan en la regulación establecida del Código Tributario:

El Código Tributario (Decreto del Congreso de la República, art. 112 "A" numeral 4) en su parte conducente indica que son también obligaciones de los contribuyentes y responsables: “Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse. ….” y en el mismo Código Tributario (Decreto 6-91 del Congreso de la República, art. 93) incluye dentro de las Acciones de Resistencia a la Acción Fiscalizadora en el numeral cuatro: "No rehacer sus registros contables o

rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio…"

En este caso se da lo siguiente:

a. No limita al contribuyente indicándole que la denuncia de perdida deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio deba ser anterior al requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, tampoco hace una distinción entre pérdida, extravío, deterioro, robo, etc. con el fin de darle un trato diferente a cada situación.

b. No establece alguna limitación o sanción para el contribuyente por los casos de reincidencia, dándole la oportunidad que utilice el mismo argumento en muchas ocasiones, sin que la Administración Tributaria pueda negarse a atender el caso solamente lo que el mismo Código Tributario en su artículo 74 indica que: "… incurre en reincidencia el sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años.

Al reincidente de infracción que únicamente esté sancionada con multa, se le aplicará ésta incrementada en un cincuenta por ciento (50%). Si la sanción se aplica en función del importe de un tributo, en ningún caso podrá ser mayor al monto del mismo.

Por lo que el contribuyente malicioso puede optar por pagar la multa o sanción y reiterar lo mismo aunque siempre se le exigirá que cumpla con dicho requerimiento pero puede suceder que sea complicado rastrear cada proceso que respalda las transacciones por lo que pudiera ser favorecido por el juez en decirle que cumplir con el requerimiento le es materialmente imposible, lo cual impide la pronta fiscalización y se vuelve un proceso largo y tedioso.

El vacío legal y falta de actualización en el desarrollo del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, ha constituido una limitante para el ejercicio de la acción fiscalizadora del Estado, lo anterior derivado que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que actuar apegada estrictamente al marco legal vigente y a principios de ética.

4.6.4 Mecanismos para evitar caer en Resistencia a la Acción Fiscalizadora

Como se pudo observar en todo el analisis del presente informe, es necesario que se cumpla con los requisitos ya planteados en la ley, específicamente en el artículo objeto de estudio además de las siguientes recomendaciones:

- Llevar un control oportuno y sistemático de la documentación laboral y fiscal de la empresa, transacciones y cualquier otro documento, libros contables, etc apegados a las leyes guatemaltecas.
- Cumplir a cabalidad con la documentación requerida.
- No incurrir primordialmente en la resistencia, la no colaboración u oposición ante la Superintendencia de Administración Tributaria, pero que siempre ésta se encuentre apegada a derecho sin que se extralimite de su potestad tributaria.
- Contar con una buena auditoría periódica para mantener el control de la documentación, así como una buena asesoría legal y en materia de impuestos.
- Capacitarse como contribuyente, como asesor legal, y velar por el cumplimiento del plazo que actualmente estipula la ley.
- En caso de cometer resistencia, procurar solventar la situación por la vía administrativa y no en una instancia penal.

5. CONCLUSIONES

1. Las constantes reformas al Código Tributario, ocasionadas principalmente por diversas prácticas de evasión de los contribuyentes e intereses del gobierno así como la falta de un amplio desarrollo y estrecha correlación entre sí, en la legislación guatemalteca, originan vacíos legales que provocan distorsión y ambigüedades por lo que las leyes no son al cien por ciento claras y cada uno la interpreta y adapta a su situación o proceso.

2. La auditoría fiscal presencial, fomenta el cumplimiento tributario de manera voluntaria y consecuentemente para contribuir al incremento sostenido de la recaudación tributaria pero cuando se desconoce de la ley, no se cumple con la misma o se realizan malas prácticas, se puede llegar a incurrir en el delito de resistencia lo cual puede traer severas consecuencias para el contribuyente.

3. La presentación de la documentación requerida por los auditores tributarios nombrados, es indispensable, toda vez que con esa documentación se realizan revisiones con el objeto de establecer que si esté cumpliendo y efectuando sus obligaciones tributarias pero es necesario que se replantee una medida más justa y no solamente los tres días estipulados en el artículo 93 del Código Tributario, dado que no siempre se logra cumplir con toda o parte de la documentación requerida en el plazo estipulado o por alguna razón los auditores tributarios lo tipifican como resistencia a la acción fiscalizadora

6. RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República de Guatemala, debe realizar reformas a las leyes tributarias y penales, considerando el contexto de las mismas con el propósito de evitar ambigüedades o deficiencias, que provoquen vulnerabilidades de los derechos de los contribuyentes y que le afecten de forma adversa en la ejecución de sus actividades tributarias.

2. Los contribuyentes deben realizar una evaluación constante de las leyes guatemaltecas relacionadas a los procedimientos y técnicas utilizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, con el fin de aplicarlos correctamente y que estén actualizados en cuanto a las reformas tributarias para evitar incurrir en alguna falta o delito como la resistencia a la acción fiscalizadora porque siempre el contribuyente pese a tener al personal a disposición para el trabajo, siempre guarda responsabilidad legal al tipificarse el delito de resistencia a la acción fiscalizadora.

3. Que el plazo para atención de los requerimientos de información y documentación que la Superintendencia de Administración Tributaria le haga al contribuyente, sea ampliado para que se manifieste mayor igualdad y justicia, para los contribuyentes tanto por su tamaño y operaciones, y para solucionar en parte la problemática que existe del corto período estipulado de tres días en el artículo 93 del Código Tributario, con lo cual se crea mucha controversia para actos de fiscalización, cumplimiento oportuno de parte del contribuyente e igualdad entre ellos como tal.

7. BIBLIOGRAFÍA

1. Ahijado, M. (1996). Diccionario de economía y empresa. España: Edición Pirámide.

2. Cabanellas, G. (1979). Diccionario enciclopédico de derecho usual (Tomo II, 14a. Edición). Buenos Aires Argentina: Edición. Heliasta.

3. Chile Monroy, Oscar (03 de julio del año 2015) Prensa Libre. Resistencia a la Acción Fiscalizadora Recuperado de https://www.prensalibre.com/economia/resistencia-a-la-accion-fiscalizadora/

4. De la Garza, S. F. (1,981). Derecho tributario mexicano. Distrito Federal, México: Editorial Porrua, S.A.

5. Folco, C. M. (2004). Procedimiento tributario: naturaleza y estructura. Buenos Aires Argentina: Editorial Rubinzal Culzoni.

6. Gómez de Silva, G. (2001). Breve diccionario etimológico de la lengua española. México: Editorial Fondo cultural.

7. Guiliani Forouge, Carlos M. (1973). Derecho Financiero (Volumen I, 2a. edición). Buenos Aires Argentina, Ediciones Depalma.

8. 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

9. Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana. Sexta Edición.

10. 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. Cuarta edición.

11. Kelsen, H (2009). Teoría pura del derecho (4a. edición). Buenos Aires Argentina, Ediciones Eudeba.

12. Martín, J.M y Rodríguez Usé, G. F. (1985). Derecho tributario general. Argentina: Ediciones Depalma.

13. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. (2002). Sistema tributario español, criterios para su reforma (2a. Edición). Madrid España.

14. Monterroso, G. (2006). Fundamentos financieros, finanzas públicas (2a. Edición). Guatemala: Editorial Arte +Arte.

15. Osorio, M. (2006). Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales (33a Edición). Buenos Aires Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.

16. Queralt, J. M; Lozano Serrano, C y Poveda Blanco, F. (2008). Derecho tributario (13a. Edición). España: Editorial Aranzadi.

17. Saccone, M. A. (2002). Manual de Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina: Editorial la Ley.

18. 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.

19. 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. Segunda edición.

20. Valdés Acosta, R. (1996). Curso de Derecho Tributario (Segunda Edición). Santa Fe de Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.

21. Villegas H. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (7a. Edición). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Leyes

1. Chacón Corado, M.R. (2012). Constitución política de la república de Guatemala, con notas de jurisprudencia. Edición Talleres Litográficos de Magna Terra Editores.

2. Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas, Asamblea Nacional constituyente. (1985).

3. Decreto del Congreso de la República 17-73. Código Penal y sus reformas. (1773).

4. Decreto del Congreso de la República 1-98. Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (1998).

5. Decreto del Congreso de la República 20-2006. Disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. (2006).

6. Decreto del Congreso de la República Número 6-91. Código tributario de Guatemala y sus reformas. (1991).

7. Decreto 10-2012 del Congreso de la República. Ley de Actualización Tributaria (2012)

8. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de constitucionalidad, asamblea Nacional constituyente. (1986).