

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



**CONSECUENCIAS Y SOLUCIONES AL INCURRIR EN RESISTENCIA A LA ACCIÓN
FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR LOS
CONTRIBUYENTES EN GUATEMALA**

LICDA. YENNIFER ALEJANDRA PEREZ GONZÁLEZ

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

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



**CONSECUENCIAS Y SOLUCIONES AL INCURRIR EN RESISTENCIA A LA ACCIÓN
FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR LOS
CONTRIBUYENTES EN GUATEMALA**

Informe final del Trabajo Profesional del Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo de Tesis, 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.

Docente del curso
MSc. CARLOS RONALDO LEMÚS PEÑA

Autor
LICDA. YENNIFER ALEJANDRA PEREZ GONZÁLEZ

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

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 I:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II:	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III:	Vacante
VOCAL IV:	BR.CC. LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V:	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO
PROFESIONAL DE GRADUACIÓN

Coordinador:	MSc. José Rubén Ramírez Molina
Evaluador:	MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Evaluador:	MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo



ACTA/EP No. 2171

ACTA No. GT-B-13-2020

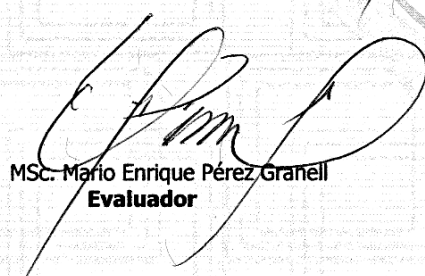
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación 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 4 de octubre de 2020, a las 10:35 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** de la **Licenciada Yennifer Alejandra Pérez González, Carné 201316993**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestra 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 evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"CONSECUENCIAS Y SOLUCIONES AL INCURRIR EN RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR LOS CONTRIBUYENTES EN GUATEMALA"**, 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 **setenta y nueve (79)** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el estudiante atienda las recomendaciones que cada uno de la Terna Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 día hábiles de acuerdo con el Instructivo para Elaborar Trabajo Profesional de Graduación para Optar a la Maestría en Artes.

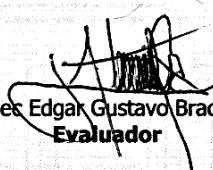
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los cuatro días del mes de octubre del año dos mil veinte.



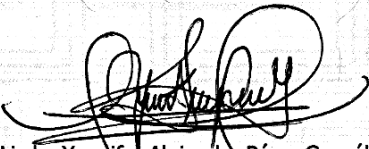
MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador



MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Evaluador



MSc. Abimeles Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
Evaluador



Licda. Yennifer Alejandra Pérez González
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 la estudiante: **Licenciada Yennifer Alejandra Pérez González, Carné 201316993**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 15 de octubre de 2020.

(f)

Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

ACTO QUE DEDICO:

A Dios	Por ser el guiador brindándome sabiduría, salud y fuerzas para seguir adelante ante cualquier obstáculo. ¡A Él sea la gloria!
A mis padres	Walter y Maira por su amor incondicional, apoyo y paciencia a lo largo de mi vida y carrera profesional.
A mis hermanos	Jardel y Anthony por su apoyo brindándome sonrisas cuando más lo necesité.
A mi familia	Por apoyarme en todo momento y por siempre estar orgullosos de mí.
A mis amigos	En especial a Paola López y Yosselin Pérez que siempre me apoyaron en los momentos buenos y malos.
A mi Alma Mater Universidad de San Carlos de Guatemala	Por ser los centros de enseñanza e instarme a seguir aprendiendo y mantenerme actualizada para ejercer mi profesión de la mejor manera posible, más que formar profesionales, forma soñadores e idealistas con el ímpetu y la capacidad de transformar y ver a Guatemala mejor.

CONTENIDO

Resumen	i
Introducción	iii
1. Antecedentes	1
2. Marco Teórico	10
2.1. Generalidades del Derecho Tributario	10
2.1.1. Antecedentes Históricos del Derecho Tributario	10
2.1.2. Derecho Tributario	11
2.1.3. Poder Tributario	12
2.1.4. Principios Constitucionales	13
2.1.4.1. Principio de Legalidad	14
2.1.4.2. Principio de capacidad de pago.	15
2.1.4.3. Principio de equidad y justicia	16
2.1.4.4. Principio de No Confiscación	17
2.1.4.5. Principio de doble o múltiple tributación	17
2.1.4.6. Principio de Retroactividad de la Ley	18
2.2. Contribuyentes	18
2.2.1. Definición de contribuyentes	18
2.2.2. Tipos de contribuyentes	19
2.2.3. Obligación tributaria	20
2.2.4. Extinción de la obligación tributaria	21
2.2.5. Obligaciones generales de los contribuyentes	23
2.2.6. Obligaciones específicas de los contribuyentes	23
2.3. Infracciones tributarias y facultades de la Administración Tributaria	25
2.3.1. Diferencia entre Infracción y Delito Tributario	25
2.3.2. Tipos de Infracciones Tributarias	26
2.3.3. Extinción de la Responsabilidad de Infracciones y sanciones tributarias	28
2.3.4. Funciones de la Administración Tributaria	28
2.3.5. Atribuciones de la Administración Tributaria	30
2.3.1. Naturaleza de la Administración Tributaria	32

2.3.1.1.	Competencias de la Administración Tributaria	33
2.3.2.	Facultad sancionatoria	33
2.3.3.	Clases de Sanciones Tributarias	34
2.3.4.	Sanciones a las Infracciones Tributarias Especificas:	36
2.4.	Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria	38
2.4.1.	Definición de resistencia	38
2.4.2.	Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria	39
2.4.3.	Procedimiento para solicitar información financiera	44
2.4.3.1.	Requerimiento de Información	44
2.4.3.2.	Notificación de requerimientos	45
2.4.3.3.	Casos en los que no se realiza la notificación	46
2.4.3.4.	Casos en que sí se realiza la notificación, pero no entrega la documentación	47
2.4.3.5.	Acta de los auditores tributarios	49
2.4.3.6.	Computo de tiempo	49
2.4.4.	Causas que originan infracción o delito tributario	51
2.4.5.	Consecuencias al incurrir en infracción o delito tributario	52
2.5.	Ejemplo práctico de Resistencia a la Acción Fiscalizadora	54
3.	Metodología	58
3.1.1.	Definición del Problema	58
3.1.3.	Delimitación del problema	58
3.1.4.	Unidad de análisis	59
3.1.5.	Ámbito geográfico	59
3.1.6.	Periodo histórico	59
3.1.7.	Objetivo general	59
3.1.8.	Objetivos específicos	59
3.1.9.	Métodos	60
3.2.	Técnicas	61
3.3.	Instrumentos	62
4.	Discusión de resultados	64
4.1.	Causas al Incurrir en Resistencia a la Acción Fiscalizadora	64

4.2.	Consecuencias de cometer Resistencia a la Acción Fiscalizadora	70
4.3.	Soluciones al incurrir en resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria	76
4.3.1.	Soluciones Preventivas	76
4.3.2.	Solución Correctiva	85
4.5.	Evaluación de Infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria	88
	Conclusiones	100
	Recomendaciones	101
	Bibliografía	102
	Egrafía	105
	Anexos	109
	Índice de cuadros y gráficas	123

Resumen

Para el presente tema se realizó el estudio específico de la infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria que se encuentra regulada en el artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91 y en el artículo 358 “D” del Código Penal, Decreto 17-73, la presente infracción tiene la particularidad que puede ser sancionada por vía administrativa o por vía judicial al convertirse en un delito tributario. Se analiza la importancia de esta infracción ya que es el inicio de la fiscalización de la Administración Tributaria con el requerimiento de información y la mayoría de los contribuyentes carecen de conocimientos sobre qué realizar cuando son fiscalizados y de igual forma desconocen las consecuencias que tienen al no cumplir con la entrega.

La investigación del presente tema permitió observar que los contribuyentes no tienen claras las soluciones que poseen para evitar cometer infracción y posteriormente cuando es sancionado por la Administración Tributaria, aunque no se puede generalizar puesto que también hay contribuyentes que sí tienen conocimiento, pero por la complejidad de la aplicación de las normas tributarias no realizan de forma adecuada los procedimientos que deben de ejecutar.

Para la realización se tomó como base en el método científico, en dos fases; indagadora, analítica, el método deductivo y el método descriptivo, se utilizaron las técnicas de recopilación bibliográfica, resúmenes y la elaboración de encuesta para 42 contribuyentes inscritos en diferentes regímenes.

Se realizó evaluación a los contribuyentes sobre la infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora con el fin de tener un diagnóstico sobre el conocimiento y opiniones con respecto al tema del presente informe.

Dentro de los resultados más importantes, se puede mencionar que las principales causas que conlleva a que los contribuyentes a cometer infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria es la falta de conocimiento por parte

del contribuyente, la evasión, la ausencia de la moral tributaria y no entregar la información requerida dentro del plazo establecido en ley.

Así como las consecuencias que tienen los contribuyentes al incurrir en Infracción de Resistencia a la Acción fiscalizadora por la Administración Tributaria: la sanción administrativa que corresponde a la multa de 1% sobre los ingresos obtenidos de forma mensual, trimestral o anual, dependerá del periodo que la administración tributaria esté fiscalizando y la sanción penal que le corresponde mediante un juez la imposición de multa anteriormente descrita y la pena de cárcel de uno a seis años.

Las soluciones más oportunas que tienen los contribuyentes se presentan en dos vías: la primera solución que se presenta al contribuyente es implementar un adecuado control interno fiscal actuando de forma preventiva para evitar posibles riesgos tributarios de ser sancionados y tener la información o documentación solicitada en los requerimientos de Información para entregarla dentro de los tres (3) días hábiles improrrogables y para evitar ser sancionado por Delito Tributario cuando el contribuyente sea requerido por providencia de urgencia por un juez competente cumplir con la entrega dentro del plazo de los diez (10) días, la segunda solución es de forma correctiva si el contribuyente incurre en infracción debe de realizar el pago de la sanción impuesta y si en dado caso no se encuentra de acuerdo con la sanción, proceder con manifestación externa de acuerdo con el procedimiento administrativo Tributario.

Por último, los contribuyentes tienen limitado conocimiento de lo que deben de hacer al momento que reciben requerimientos de información y de los procedimientos administrativos tributarios que poseen cuando no están de acuerdo con la sanción impuesta por la Administración Tributaria.

Introducción

El plan de trabajo profesional denominado “Consecuencias y Soluciones al Incurrir en Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria por los contribuyentes en Guatemala se presenta con la finalidad de orientar a los contribuyentes sobre las soluciones que tienen antes y después de ser sancionados por infracción, regulada en el Código Tributario, Decreto 6-91, Artículo 93, Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributarias

La mayoría de contribuyentes carecen de conocimiento sobre qué realizar al momento que son fiscalizados previo a incurrir en infracción y posteriormente cuando son sancionados, por lo tanto, como fin general se proporciona orientación a los contribuyentes de las consecuencias al cometer infracción de Resistencia a la acción fiscalizadora, la solución preventiva y correctiva que posee al momento que cometen dicha infracción y son sancionados, así como también se proporciona a los contribuyentes una guía sobre las generalidades de fiscalización y de los procedimientos administrativos que se encuentran regulados en el Código Tributario cuando el contribuyente no se encuentra de acuerdo con lo impuesto por la Administración Tributaria.

En el capítulo I, titulado como “Antecedentes” tiene como referencia investigaciones y aportes del presente tema que han sido objeto de aplicación no solamente en Guatemala sino también en otros países, así como las reformas que ha tenido los artículos relacionado a la Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria a nivel nacional y los aportes de profesionales con el objetivo de visualizar el estado en que se encuentra el tema del plan de trabajo, a través de ello se logró verificar que del tema sobre las soluciones de cometer infracción de resistencia se encuentra en su mayoría desde el punto de vista de las autoridades administrativas y no al contribuyente.

En el capítulo II, titulado como “Marco Teórico” se detallan temas y subtemas que fueron necesarios desarrollar para que la recopilación de investigaciones previas y consideraciones teóricas en las que se sustenta el tema presentado para el análisis permitiendo la interpretación de los resultados, la formulación de conclusiones y recomendaciones.

Capítulo III, titulado como “Metodología” se encuentra la definición, especificación y delimitación del problema de acuerdo al tema planteado, la unidad de análisis que son los contribuyentes de la ciudad de Guatemala, el ámbito geográfico, el periodo histórico, objetivos generales y específicos, así como los métodos de investigación que fueron utilizados; método científico, deductivo y descriptivo incluyendo las técnicas documentales que se basaron en recopilación bibliográfica y de campo por medio de encuestas para obtener información.

Capítulo IV, titulado como “Discusión de Resultados” se presentan los resultados con base a la evaluación a los contribuyentes de la infracción de Resistencia a la Acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, se indican las causas que conlleva a los contribuyentes a cometer dicha infracción, las consecuencias que tiene al no cumplir con la entrega de información y las opciones de solución.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones del presente informe incluida la bibliografía consultada, los anexos que se consideraron importantes e índices de gráficas y cuadros.

1. ANTECEDENTES

1.1 Antecedentes de infracción tributaria de resistencia a la acción fiscalizadora a nivel internacional

El término utilizado de resistencia a la acción fiscalizadora como infracción tributaria se encuentra establecida en la legislación de Guatemala y en otros países, entre los cuales se encuentran los siguientes:

En Costa Rica “es la infracción que tiene resistencia a las actuaciones de control del cumplimiento de deberes materiales y formales debidamente notificadas a un determinado sujeto pasivo. Se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y el período del que se trate”. (Ley No. 9069 , 2012 art. 82).

Solórzano, 2019 de la Universidad Técnica Nacional de Costa Rica, sede del pacifico, Ciencias Económicas y Empresariales, Licenciatura de Contaduría Pública indica: “la trascendencia que conlleva cumplir con todas las obligaciones tributarias, entre ellas, los deberes formales y materiales; a partir de esto, surge una problemática y es cuando existe una cultura tributaria débil, se genera una resistencia al cumplimiento de los deberes que debe tener el obligado tributario”.

En El Salvador tal como lo indica el artículo 245 del Código Tributario, “el incumplimiento con relación a la obligación de permitir el control por la Administración Tributaria a negarse, oponerse, dificultar o no facilitar la verificación, la inspección pericial y de control o no permitir el inicio, desarrollo o finalización de la misma (...), se considera como infracción tributaria”. (Decreto 230, 2000)

Barahona, Galán y Martínez, 2015 de la Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, licenciatura de Ciencias Jurídicas indica: “la Administración Tributaria posee facultades de fiscalización, inspección, investigación y

control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades podrá: Requerir a los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos”.

En México en el Código Tributario en el artículo 85, se considera infracciones: “oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal, no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; ni proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros” (...). (Código Fiscal de la Federación, 1981)

En España en la Ley General Tributaria y sus reglamentos en el artículo 203 indica que “constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria que se entiende producida esta circunstancia, cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendientes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones”. Y detalla las literales siguientes:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado. (Boletín Oficial del Estado, 2019)

En los países anteriormente mencionados la Resistencia por no entregar información por los contribuyentes son sancionados por las autoridades tributarias, esto con el fin de poder fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no solamente en Guatemala se presenta esta infracción si no que en otros lugares, por lo cual se indica la importancia del presente tema que el objetivo general es dar a conocer las causas, consecuencias y soluciones al incurrir en Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

1.2 Antecedentes en la legislación de Guatemala

El termino de resistencia en nuestros antepasados fue una constante en el período colonial en la medida en que las causas que la provocaban no desaparecieron. De ahí que los memoriales, las revueltas o motines y la huida a los montes para escapar del control de las autoridades fueron canales de expresión a los que recurrió la población indígena para aliviar, aunque fuera momentáneamente, la explotación a la que estuvo sometida en esa época.

Otro ejemplo es en el año 1823 la Asamblea Nacional constituyente anunció un programa de impuestos directos, basado en la capacidad de pago de los individuos, esta ley no llegó a implementarse pues encontró resistencia entre los habitantes, que se negaron a ser censados (sin datos sobre los posibles contribuyentes no se sabría a cuánto ascenderían los ingresos) e incluso se registraron incidentes entre regidores y habitantes de la ciudad de Guatemala, por la resistencia de los últimos a ofrecer información. (ICEFI, 2007, p. 12)

En Guatemala desde épocas antiguas ha tenido la dificultad de aceptar control por las autoridades, debido a desacuerdos, por huir de abusos de autoridad o por falta de conocimiento de los habitantes sobre que procedimientos efectuar.

1.3 Antecedentes de la Infracción Tributaria de Resistencia a la Acción Fiscalizadora en Guatemala

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

Entre los aportes de la Superintendencia de Administración Tributaria, actualmente tiene un departamento de Cultura Tributaria y Capacitación al Contribuyente sobre planes de capacitación, cursos online para orientar al ciudadano a cumplir con sus obligaciones con el objetivo de fortalecer el sistema tributario.

Con relación a los contribuyentes que se encuentran en proceso de infracción y delito tributario de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria se muestran los siguientes datos:

Cuadro 1. Contribuyentes en proceso de Infracción Resistencia a la Acción Fiscalizadora

• En el periodo de enero a diciembre de 2019 se tramitaron 636 casos
• En el periodo de enero a abril de 2020 se tramitaron 117 casos

Fuente: consulta realizada según expediente UIPSAT No. 1062-2020, resolución R-SAT-IAJ-DC-UIP-1105-2020

Cuadro 2. Contribuyentes en proceso por vía Judicial Resistencia a la Acción Fiscalizadora

• En el periodo de enero a diciembre de 2019 se tramitaron 203 casos
• En el periodo de enero a abril de 2020 se tramitaron 49 casos

Fuente: consulta realizada según expediente UIPSAT No. 1261-2020, resolución R-SAT-IAJ-DC-UIP-1327-2020

La infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora en el Código Tributario y sus reformas Decreto 6-91 artículo 93 indica: “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” (...)

Este artículo ha tenido sus reformas las cuales han sido las siguientes:

Reformado por el Artículo 25, del Decreto Del Congreso Número 58-96 el 15-08-1996

Reformado por el Artículo 17, del Decreto Del Congreso Número 29-2001 el 10-08-2001

Se adiciona el numeral cuatro al tercer párrafo por el Artículo 27, del Decreto Del Congreso Número 20-2006 el 06-07-2006

Adicionado el numeral 5. por el Artículo 54, del Decreto Del Congreso Número 37-2016 el 31-08-2016

Y en instancias mayores se convierte en Delito Tributario, se encuentra tipificado en el Código Penal, Decreto 17-73 en el artículo 358 “D” que fue reformado por el artículo 8 del Decreto 30-2001 del Congreso de la República agregando que será sancionado con prisión de uno a seis años.

1.4 Aporte de profesionales

Así como también estudiantes de las Ciencias Económicas y Ciencias Jurídicas en Guatemala de diferentes universidades y profesionales que con su experiencia han aportado en relación a la infracción de resistencia con diversos puntos de vista.

Say Avila, 2018 de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Centro Universitario Occidente, Facultad de Ciencias Económicas, Maestría en Consultoría Tributaria indica en su informe de tesis que el procedimiento que ejecuta la Administración Tributaria en relación a los requerimientos de información, conlleva implícita la amenaza al contribuyente o responsable sobre el incumplimiento a lo requerido libros, documentos y archivos, o al sistema informático en el plazo de 3 días, lo tipificará como resistencia a la acción fiscalizadora, haciendo valer lo regulado en el artículo 93 del Código Tributario.

En el mismo sentido de procedimiento de verificación, si el contribuyente, representante o responsable se negare a colaborar en la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, la Administración Tributaria lo tipifica como resistencia a la acción fiscalizadora.

Ramos Ada, 2016 de la Universidad de San Carlos de Guatemala de la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales indica que para diligenciar la fiscalización, la administración tributaria debe de realizar al contribuyente el requerimiento de presentación de información o documentación de carácter tributario, financiero o contable, pero el Código Tributario, al establecer dos vías para obtener información, genera confusión al momento de elegir que procedimiento elegir así como la forma y el momento para sancionar al contribuyente en caso de que cometa la infracción a la acción fiscalizadora de la administración tributaria al no presentar la documentación requerida. Se tomó como referencia porque realizó un análisis jurídico del procedimiento de requerimiento de

información tributaria y sanción a la infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Mejía, Luis 2011 de la Universidad de San Carlos de Guatemala de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales en su tema de estudio “Análisis Jurídico de la Aplicación del plazo determinado en el Código Tributario para Constituir la Resistencia a la Acción Fiscalizadora” detalla que los contribuyentes del país no reciben la suficiente capacitación de orden tributario, para la creación de la adecuada conciencia de la importancia que tienen los tributos para el desarrollo de la sociedad guatemalteca y debido a ello no cumplen satisfactoriamente con sus obligaciones tributarias; sin tomar en cuenta que su papel es el de fortalecer al fisco, los derechos constitucionales de los contribuyentes son vulnerados, debido a que el limitado plazo contenido en el Código Tributario para la entrega de documentación o información requerida por el ente fiscalizador, se traduce en sanciones pecuniarias que afectan sus ingresos en detrimento de las operaciones comerciales que llevan a cabo, lesionando su economía.

Hernández, Miler, 2013 Universidad Rafael Landívar, Doctorado en Derecho del Curso Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional en el tema escrito “Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria en Guatemala” indica que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Lemus Abigail, 2012 de la Universidad Galileo de Guatemala en su tema de estudio “El sistema tributario guatemalteco ante la Resistencia a la Acción Fiscalizadora” Indica que dentro de los ilícitos cometidos ante el Sistema Tributario guatemalteco, se encuentra “La Resistencia a la Acción Fiscalizadora” y de acuerdo al grado de gravedad en que ocurra puede tipificarse como infracción o contravención tributaria, en este caso regulada de acuerdo a lo indicado en el artículo 93 del Código Tributario o bien como delito tributario en este caso regulado en el artículo 358 D del Código Penal. En términos

generales y tomando en cuenta aspectos que refiere el ordenamiento jurídico guatemalteco, puede decirse que la Resistencia a la Acción Fiscalizadora, es la manifestación de la conducta del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que se expresa de manera consciente en acciones u omisiones, con el fin de mostrar 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 que tenga la oportunidad de garantizar el pago adecuado y oportuno de los tributos que la ley demanda.

Así como también existen profesionales que con base a su experiencia comparten sus conocimientos con el tema de nuestro trabajo en publicaciones en Páginas Oficiales entre ellos los siguientes:

Chile Monroy (2010) en su Página Oficial publicada en Guatemala indica que, no atender adecuadamente una auditoría fiscal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), puede ocasionar problemas de delito fiscal. También indica que las auditorías fiscales que efectúa la autoridad tributaria se inician con un requerimiento de información, el cual debe ser notificado personalmente. Para una mayor comprensión de nuestros lectores, se entiende que una notificación es personal cuando el notificador de la SAT llega al domicilio fiscal de la empresa y entrega el requerimiento para lo cual se requiere la firma de la persona que reciba la notificación. Es de advertir que, aunque no se firme, la ley señala que la notificación surte sus efectos legales. La auditoría puede ser de campo o de gabinete, es de campo cuando los auditores fiscales hacen presencia en las oficinas de la empresa y la de gabinete cuando se realiza desde las oficinas de la SAT. En la parte final del requerimiento de información se consigna que su incumplimiento constituirá resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

Elmer Rodríguez, Nuñez Dubón y Abogados (2015) escribió en su página oficial en Guatemala que la recaudación tributaria en Guatemala durante los últimos años se ha

visto afectada debido a los cambios en la legislación fiscal y la mala administración de los recursos del estado, lo cual ha generado desconfianza en la población. Su aportación es que, para contrarrestar el déficit fiscal, la Superintendencia de Administración Tributaria ha optado por intensificar las acciones de fiscalización para optimizar la recaudación de los tributos, esto en atención a las facultades y atribuciones que las normas del Código de Tributario, su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos les confieren en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Finalmente, al hacer el estudio de Antecedentes se observó que el tema de Resistencia a la Acción Fiscalizadora por la Administración Tributaria ha sido estudiado por diferentes profesionales en las carreras de económicas, jurídicas y otras, así como también que es un tema que no solamente se encuentra tipificado en Guatemala sino en otros países en el cual contienen el mismo fin que es la fiscalización por las autoridades tributarias a los contribuyentes para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como también que la legislación tributaria que tipifica la Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria en Guatemala, el artículo 93 del Código Tributario y Artículo 358 “D” a lo largo del tiempo han tenido las reformas correspondientes para mejorar la estructura de la revisión del cumplimiento tributario.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Generalidades del Derecho Tributario

2.1.1. Antecedentes Históricos del Derecho Tributario

A través de la historia de la humanidad se pudo observar como la imposición de tributos, concepto fundamental del Derecho Tributario, ha estado presente siempre en la vida cotidiana del hombre.

Ha recurrido a tener una figura de líder, guiador y velador de propósitos que beneficien a la sociedad y que se idealice la forma de subsistir, lo que llevó a la necesidad de imponer tarifas a pagar por los habitantes de una sociedad, en el cual en la época no era necesaria una legislación, aquellos se imponían por que sí, porque existía alguien que deseaba rendirlos, era en forma de agradecimiento y había alguien a quien era grato recibirlos.

Desde la concepción de la humanidad ha existido una organización social que tiene cierta estructura, que, dentro de ésta, una parte primordial para el desarrollo de una comunidad son los tributos. En el Antiguo Egipto, se llevaba un sistema de contabilidad pública, donde se registraba, controlaba y vigilaba el recaudo de impuestos. Los funcionarios reales nombrados por el faraón, cobraban los impuestos, quienes conjuntamente con los sacerdotes clase privilegiada y los militares, sometían a los comerciantes, artesanos, siervos y esclavos para que sirvieran y tributaran al faraón.

En la Edad media el poder se encontraba en la figura conocida como el señor feudal, quien tenía grandes propiedades en donde las personas trabajaban para él y éste aplicaba el tributo incluso a aquellas de más bajos recursos. Durante este período el pago era arbitrario porque los siervos no sólo debían pagar con los bienes que tenían, sino también brindando servicios que el señor feudal les ordenara. En esta etapa no existía un Sistema Tributario, el rey vivía de su patrimonio y el señor feudal creaba los impuestos que consideraba conveniente.

En Guatemala, en la sociedad maya se presentaban tres factores los cuales eran: guerra, conquista y tributo, fueron parte fundamental del sistema económico maya y con el paso del tiempo fue adquiriendo mayor importancia para el sostenimiento de las élites y de la economía en general.

En el régimen colonial, con la conquista española se fundamentó la explotación del trabajo indígena por la encomienda, que es definida en el libro de “La Patria del Criollo” de Severo Martínez Pelayo, “como la concesión de tributos sin dominio directo sobre el trabajo de los indígenas K’iche’s, Kaqchikeles, Tz’utujiles, Mames, Poqomames, entre otros, a partir del surgimiento de la encomienda dio el nacimiento del sistema tributario basado en una política discriminatoria y poca considerable”.

En la actualidad Guatemala posee una de las estructuras fiscales más conservadoras de la región, basada en el mantenimiento de privilegios, exenciones y exoneraciones al sector económico, las cuales debilitan la capacidad del Estado de dar respuesta a las obligaciones constitucionales sobre todo en materia social. (Villegas O. , 2008)

2.1.2. Derecho Tributario

Es necesario saber el termino de tributo, viene del latín *tributum* que significa impuesto, tasa o contribución, la palabra es un nombre conformado por el verbo *tribuere* (distribuir, repartir) que se realizaba entre los habitantes de un lugar y *tribus* era en latín las tres asociaciones de linajes predominantes en Roma.

El autor Carlos Guillianni Fonrouge plasma que “el derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”.

División de Derecho tributario es la siguiente:

Derecho tributario constitucional: estaría integrado por aquellos preceptos constitucionales dedicados a delimitar el ejercicio del poder tributario, originariamente atribuido por la Constitución Política de la República de Guatemala, y a distribuir las facultades que de él emanan entre el Estado, las Entidades que lo conforman.

Derecho tributario sustantivo o material: está integrado por el conjunto de normas que definen los diferentes supuestos de la obligación tributaria e identifican a los contribuyentes llamados a cumplirlas. Es el compendio de legislación reguladora de los distintos tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

Derecho penal tributario: conjunto de normas que define las infracciones y su régimen sancionador.

Derecho tributario internacional: integrado por el conjunto de acuerdos en los cuales la nación es parte, a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de las Administraciones tributarias, de los distintos países para tratar de detectar y evitar la evasión fiscal. (Wolters Kluwer, 2020)

2.1.3. Poder Tributario

El poder tributario en sentido amplio es la facultad que tiene el Estado a través de la ley exigir el pago de los mismos y recaudar las contribuciones también conocidas como tributos a las personas individuales o jurídicas o bienes de las mismas que se hallen, ya sea esta territorial o no. (Gómez, 2008, p. 20)

Deviene del poder del Estado en el ejercicio del *Ius Imperium*, con la facultad de crear, modificar y exigir prestaciones pecuniarias para cumplir con sus fines, siendo el más esencial y de carácter constitucional el bien común.

No es ilimitado, es de carácter general y sus límites y éstos se encuentran establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, de acuerdo a los principios, lo cuales en resumen son los siguientes:

El principio de no confiscación, Artículo 41.

Prohibición de la doble o múltiple tributación, Artículo 243.

El principio de la capacidad de pago, Artículo 243.

El principio de legalidad, Artículo 239.

El principio de equidad y justicia tributaria, Artículo 243.

2.1.4. Principios Constitucionales

Para comprender cuál es el objetivo de los principios constitucionales es necesario determinar su precisa definición, por lo cual se desglosa por “principio” y “constitucional”.

Tal y como lo indica Menéndez Ángel, se entiende por principios la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho, y también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación y la palabra constitucional es perteneciente o relativo a la Constitución de un Estado en un país.

Expuesto lo anterior, se puede aducir que principios constitucionales son las bases fundamentales en un ordenamiento jurídico, en los cuales se plasman los valores éticos, sociales, legales e ideológicos de acuerdo la constitución de un Estado.

Los principios teóricos de los impuestos proporcionados por Adam Smith, son considerados importantes en el desarrollo de la ideología económica de los cuales son muy respetados y observados, tomado como bases en muchos países para adecuarlos a sus sistemas tributarios, son los siguientes:

Principio de Justicia o Proporcionalidad

Principio de Certidumbre o Certeza

Principio de Comodidad

Principio de economía

La Constitución Política de la República de Guatemala, la ley suprema y fundamental en el ámbito tributario, tipifica principios considerados importantes sobre los cuales debe regir todas las acciones del poder legislativo y gestiones administrativas tributarias, estos principios son los siguientes:

2.1.4.1. Principio de Legalidad

Se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239: “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación (...). Son nulas (ipso jure) las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o 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”.

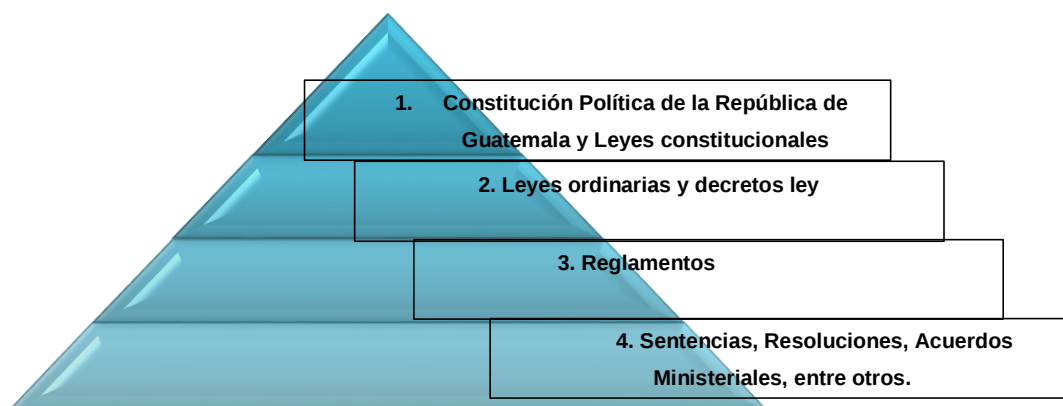
Este principio doctrinalmente se divide en:

Principio de Legalidad por Reserva de Ley, del termino latín *Nullum Tributum sine lege* (no existe tributo, sin ley), es decir que todo tributo debe ser legalmente tipificado en una ley para ser cumplido, describiendo las bases de su recaudación, requisitos y sanciones correspondientes, de modo que, si no existe en Ley, la población no se encuentra obligado a cumplir.

Principio de Legalidad por Preferencia de Ley, es decir que la Ley debe de prevalecer sobre cualquier reglamento, informe, criterio, memorando o cualquier otro inferior a este.

En Guatemala la jerarquía normativa, es decir, el orden o rango en que se encuentran las leyes y normas del país, también constituye un motivo de clasificación. Existen diversas propuestas, entre estas se encuentra la pirámide de Kensel, basada en categorizar las diferentes clases de normas ubicándolas por escalones. Estas permiten distinguir los tipos de leyes y cuales predominan sobre las demás. La pirámide de Kensel se constituye de la siguiente manera:

Figura 1. Pirámide de Kensel



Fuente: elaboración propia

2.1.4.2. Principio de capacidad de pago.

En la Constitución Política de la República en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: "el sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago". La capacidad de pago tiene inmerso dos términos, capacidad contributiva y capacidad económica.

La capacidad contributiva según el diccionario de la Real Academia Española parte de la capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación, entendida esta como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, pero no desde la primera unidad monetaria, si no a partir de haber superado un determinado umbral que proteja la capacidad destinada a la satisfacción de las necesidades virtuales del obligado tributario o mínimo total.

Dicho lo anterior se indica que el principio de capacidad de pago evita que el fisco grave la mayor parte de las rentas del contribuyente, ya que dicha situación originaría un colapso económico de los contribuyentes y por ende del Estado como tal.

2.1.4.3. Principio de equidad y justicia

En el artículo 4 de la Constitución Política de la República establece: la libertad e igualdad, en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. (...)

En materia tributaria, el principio de justicia implica que “los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado” (Sánchez, 2016, p. 55)

Descrito lo anterior el principio de equidad, presenta generalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, es decir dar igual trato a los contribuyentes que tengan las mismas circunstancias y dar un trato distinto a las circunstancias desiguales.

2.1.4.4. Principio de No Confiscación

En la legislación guatemalteca en la Constitución Política de la República en el artículo 243 en el segundo párrafo establece: “se prohíben los tributos confiscatorios que absorban la mayor parte o totalidad de los ingresos de los contribuyentes. En el artículo 41 se presenta la protección del derecho de propiedad el cual indica que por causa de actividad o delito no podrá limitarse el derecho de propiedad y se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

Este principio indica que el tributo no debe exceder a la capacidad contributiva del contribuyente de tal manera que le sobre pase o extinga su patrimonio o que sea mayor a su renta obtenida.

2.1.4.5. Principio de doble o múltiple tributación

Se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 243 segundo párrafo y tercer párrafo: doble o múltiple tributación, “cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Existen dos formas de doble tributación: La doble tributación interna y doble tributación internacional, sin embargo, las leyes guatemaltecas son territoriales a nivel constitucional por lo cual únicamente está prohibida la doble tributación interna y la externa no se encuentra regulada en dicha legislación.

2.1.4.6. Principio de Retroactividad de la Ley

La prohibición consiste en que no puede retrotraerse a la aplicación de ninguna ley, a hechos o supuestos establecidos por otra ley anterior, dicho principio está contenido en el artículo 15 de la Constitución la cual establece: “la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.

En materia tributaria, en donde se regulan algunos de los principios propios, como es el *Indubio Pro*, que consiste que puede aplicar retroactivamente las normas que supriman infracciones, o bien establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o cualesquiera otras normas que favorezca al infractor, sin afectar resoluciones o sentencias firmes.

2.2. Contribuyentes

2.2.1. Definición de contribuyentes

Contribuyente según la Real Academia Española indica que es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible definido en la ley, poniendo de manifiesto la capacidad económica sometida a gravamen.

Héctor Villegas manifiesta que: “recibe el nombre de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco, pues al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal”. Se trata de un deudor a título propio, cuya capacidad contributiva tomó en cuenta el legislador al crear el tributo, es entonces el realizador del hecho generador y quien por consiguiente sufre en sus bienes el detrimento económico tributario. (2001, p. 219)

Contribuyente se refiere a toda persona física o jurídica que realiza una actividad económica o laboral que genera el pago de un impuesto y que asume una serie de deberes formales de acuerdo al Código Tributario y a las normas y resoluciones de la

autoridad tributaria. Asimismo, son contribuyentes aquellas personas con bienes inmobiliarios gravados por la ley.

2.2.2. Tipos de contribuyentes

Según el Código Tributario y sus reformas Decreto 6-91 indica los siguientes tipos de contribuyentes:

- **Por deuda propia:** “son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. (Código Tributario 6-91, art. 21)
- **Por deuda ajena:** es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es, asimismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente. (Código Tributario 6-91, art. 25)”

- **Por representación:** “son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.

Los representantes legales de las personas jurídicas.

Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores”.
(Código Tributario 6-91, art.26)

2.2.3. Obligación tributaria

- **Definición**

“Es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley y de derecho público. Tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria y es exigible coactivamente”. (Rengifo & Vigo, 2013, p. 27)

De acuerdo al Código Tributario artículo 14 indica que constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”

Para que pueda existir una obligación debe de tener dos sujetos fundamentales los cuales son:

- **Sujeto activo**

“El sujeto activo de una obligación tributaria le compete al Estado o ente público el cual es acreedor de los tributos impuestos” (Código Tributario 6-91, art.17).

Es el ente público acreedor del crédito emergente de aquella, es decir, el ente con derecho a percibir el tributo. Ese derecho a percibir tributos reside en el que ostenta el poder tributario, sin embargo, esto no contribuye a identificar concretamente al sujeto

activo de la obligación tributaria puesto que, en algunos casos, éste puede delegar la competencia o el derecho a percibir el tributo a otros entes públicos, los cuales serán entonces los acreedores del crédito emergente de la obligación, sin ser los auténticos titulares de la correspondiente potestad tributaria.

- **Sujeto pasivo**

“Es el obligado para el cumplimiento de las prestaciones tributarias en calidad de contribuyentes o ya sea como responsable, se encuentran obligados al pago de los tributos cumpliendo con los deberes formales impuestos”. (Artículo 18 y 23 Código Tributario 6-91)

2.2.4. Extinción de la obligación tributaria

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- **Pago.**

En el artículo 36 del Código Tributario indica: “el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere”.

La Administración Tributaria puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de cualquiera de las garantías siguientes:

1. Depósito en efectivo;
2. Fianza o seguro de caución;
3. Cualquier otro medio establecido en las leyes.

- **Compensación.**

“Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria”. (Código Tributario, Art. 43)

“El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aun cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas”. (Código Tributario, art. 44)

- **Confusión.**

“La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación”. (Código Tributario, art. 45)

- **Condonación o remisión.**

“La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República”. (Código Tributario, art. 46)

- **Prescripción.**

Los plazos de prescripción indicados en la ley son los siguientes:

4 años: 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. (Código Tributario art.47)

5 años: sobre las infracciones y sanciones contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedo firme la sanción, respectivamente. (Código Tributario, art. 76)

8 años: cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria. (Código Tributario, art. 48)

2.2.5. Obligaciones generales de los contribuyentes

Constituyen obligaciones generales de los contribuyentes las siguientes:

Presentar declaraciones, notificaciones y otros documentos que requiera la Administración Tributaria.

Mantener en su domicilio fiscal los libros de contabilidad y registro tributarios durante el plazo establecido por ley que es de 4 años.

Atender las citaciones, notificaciones y comunicaciones por vía electrónica o cualquier otro medio realizado por SAT.

Tener respaldado todas las operaciones que realice en función a sus actividades mercantiles, comerciales y profesionales por medio de documentación legal correspondiente.

Suministrar a la SAT la información que requiera en la forma y plazos establecidas en la ley.

Las anteriores obligaciones se establecen en el artículo 21 “B” del Código Tributario y sus reformas.

2.2.6. Obligaciones específicas de los contribuyentes

Entre las obligaciones específicas se encuentran establecidas en el artículo 112 y 112 “A” del Código Tributario y sus reformas, esto con el fin de que los obligados ayuden a

facilitar la recaudación, fiscalización e investigación que realice la SAT, por lo tanto, se debe a las siguientes:

Llevar los libros y registros de las actividades y operaciones vinculantes a su actividad comercial.

Inscribirse en los registros respectivos con datos y documentación correspondiente e informar cualquier modificación de los mismos.

Presentar las declaraciones y aclaraciones que fueren solicitadas.

Facilitar a los funcionarios fiscales autorizado, las inspecciones y verificaciones de cualquier índole (local, establecimiento, depósitos, archivos, entre otros) que sean de acuerdo al giro del negocio y necesarios para obtener renta gravable

Permitir que la SAT revise las declaraciones y cualquier documentación, así como también revisar registros informáticos relacionado con hechos generadores de obligaciones tributarias.

Presentarse en las oficinas tributarias siempre que la citación haga constar el objeto de la diligencia.

Proporcionar a la SAT la información que le requiera referente a actos de contratos y otros hechos generadores de tributos, siempre y cuando no se viole la confidencialidad y secreto profesional.

Conservar los documentos, archivos y estados de cuentas bancarias que se relacione con su actividad económica y financiera mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

Rehacer sus registros contables en caso de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio dentro de los tres meses contados a partir del hecho, el cual debe de acreditarse.

2.3. Infracciones tributarias y facultades de la Administración Tributaria

2.3.1. Diferencia entre Infracción y Delito Tributario

La infracción tributaria como en sentido general, Shoepen, (1994) lo define como toda violación por parte de los contribuyentes al cumplimiento de las obligaciones o deberes que le impone una ley impositiva, constituye una infracción tributaria. Tal infracción consistirá en hacer lo prohibido quebrantando una norma tributaria prohibida o en dejar de hacer lo que la ley obliga, es decir, no ejecutando un acto positivo que se tiene el deber jurídico de efectuar. Todo lo anterior supone la existencia previa de una norma de conducta descrita por la ley, sea en el sentido de exigir una conducta o de prohibirla. (p. 53)

El artículo 69 del Código Tributario decreto 6-91 indica que 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”.

Ahora bien, Delito: “es toda acción u omisión dolosa para burlar el pago de los tributos u obtener indebidamente beneficios tributarios, en perjuicio del patrimonio fiscal del Estado”. (Montenegro Cossio, 2008, p. 518)

Según el Código Penal (Decreto 17-73) establece como delitos contra el régimen tributario en Guatemala los siguientes:

Defraudación Tributaria. (Art. 358 “A”)

Casos Especiales de Defraudación Tributaria. (Art. 358 “B”)

Apropiación Indevida de Tributos. (Art. 358 “C”)

Resistencia a la Acción Fiscalizadora. (Art. 358 “D”)

Lo que tienen en común es que se derivan del incumplimiento de una norma y en cuanto a la diferencia es que la infracción se trata de cuestiones administrativas, mientras el delito dentro del marco penal.

- **Características del Delito Tributario**

La principal característica de Delito Tributario es el dolo que es la voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud. Para que se considere un delito tributario se debe de considerar las siguientes características:

Tipicidad: es el encuadramiento de la conducta humana en el tipo penal. Así, cuando la ley dice en el artículo dedicado al homicidio que “el que matare a otro...”, se está tipificando la conducta de dar muerte a otra persona.

Antijuridicidad: es aquel desvalor que posee un hecho típico contrario al ordenamiento jurídico. La antijuridicidad es lo contrario al Derecho.

La culpabilidad: es la característica del sujeto para que se le impute a título de culpable un determinado hecho típicamente antijurídico.

Penalidad o punibilidad: es una categoría harto criticada doctrinalmente, pues no todos los autores aceptan en considerar la penalidad como un verdadero elemento del delito.

2.3.2. Tipos de Infracciones Tributarias

Doctrinariamente se clasifican en:

Infracciones sustanciales, se caracteriza por la falta de pago de los tributos en plazo establecido por la ley.

Infracciones formales, se caracteriza derivado a que se manifiesta por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de deberes formales las cuales tienen relación con las obligaciones formales.

Cuando haya concurrencia de infracciones, es decir, cuando se presente un hecho que constituya más de una infracción, se sancionará cada una de ellas en forma separada.

Las infracciones específicas según el artículo 71 del Código Tributario son las siguientes:

- **Pago extemporáneo de las retenciones**

“Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado”. (Código Tributario, art. 91)

- **La Mora**

“Incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho”. (Código Tributario, art. 92)

- **Omisión de pago de tributos**

“La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito”. (Código Tributario, art. 88)

- **Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria**

“Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento

hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero”. (Código Tributario, art. 93)

2.3.3. Extinción de la Responsabilidad de Infracciones y sanciones tributarias

Extinción según el diccionario Jurídico de Real Academia Española indica: “cancelación, desaparición o pérdida de eficacia de un derecho o facultad, obligación o deber, de manera que no puede ya ser ejercido el derecho o facultad, ni reclamado el cumplimiento del deber y obligación”.

Según el Código Tributario en el artículo 75 establece: las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes:

Muerte del infractor.

Exoneración o condonación.

Prescripción.

Declaración de Incobrabilidad

2.3.4. Funciones de la Administración Tributaria

Según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) indica que: los siguientes factores son esenciales para el buen funcionamiento de una Administración Tributaria:

Una Administración Tributaria debe estar exenta de influencias políticas en sus actividades diarias;

Debe ser una organización estable, totalmente íntegra y exenta de corrupción. Para prevenir la corrupción, se requiere un buen nivel de remuneración y no se debe permitir que los funcionarios de la Administración Tributaria tengan clientes privados;

Debe ser una agencia gubernamental; y parte de las actividades pueden ser privatizadas o tercerizadas solamente bajo condiciones de seguridad. (CIAT,2020)

De acuerdo a lo que establece el Código Tributario, en el artículo 19: “son funciones de la administración tributaria: 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”.

La ley Orgánica de la SAT decreto 1-98 artículo 3 indica como funciones específicas de recaudación y fiscalización las siguientes:

Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades;

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

Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

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

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

Según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el Manual para las Administraciones Tributarias, indica que una parte esencial de las operaciones de modernización y mejoramiento de la efectividad y eficiencia de la administración tributaria está en el diseño y establecimiento de sistemas de control gerencial e información. Dichos sistemas, una vez implantados, permitirán a los administradores tributarios realizar lo siguiente:

- Trabajar más efectivamente como gerentes; ·
- Medir la implantación del plan estratégico o las iniciativas especiales con más precisión; ·
- Evaluar la productividad de los recursos más rápidamente; ·
- Hacer los ajustes más rápidamente cuando se requiera acción correctiva; ·
- comparar los resultados de la administración con organizaciones similares de procesamiento de datos en el país de origen o con administraciones tributarias extranjeras;
- Rendir cuentas ante los miembros responsables del gobierno del desempeño de un presupuesto dado; ·
- Control de resultados / logro de metas (= control de gestión); ·
- Control de procedimientos (son adecuados);
- Control de personal (destrezas, comportamiento).

2.3.5. Atribuciones de la Administración Tributaria

Según como indica el Código Tributario, artículo 98: “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 dicho Código, las de su Ley Orgánica y las leyes específicas de cada impuesto y la de

sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. Para tales efectos podrá:

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. Asimismo, exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

Asimismo, exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias.

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 acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones y la realización de pruebas.

Otras atribuciones que se encuentra en el artículo 98 “A” del Código Tributario son las siguientes:

Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos, teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos.

Verificar por los medios idóneos la veracidad de la información que proporcione el contribuyente o responsable al momento de solicitar su inscripción en el Registro Tributario Unificado o cualquier otro registro que tenga a su cargo la Administración Tributaria.

Corregir de oficio en sus registros los errores de forma en la consignación de datos detectados en formularios electrónicos o en papel, de declaraciones o de pagos, siempre que no se afecte el impuesto determinado, de lo cual deberá dar aviso al contribuyente por cualquier medio.

2.3.1. Naturaleza de la Administración Tributaria

El tratadista Matus Benavente, define a la Administración Tributaria como: “entidad que en el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas del Código Tributario, a las Leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos”.

Según Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) las administraciones tributarias, al igual que las empresas privadas y otras organizaciones, tienen una actividad principal, siendo esa actividad la aplicación y cobranza de impuestos, que están obligados a realizar por ley.

La actividad principal de la administración de impuestos y aduanas generalmente comprende las siguientes acciones: · liquidar, recaudar y fiscalizar los impuestos aplicados por el gobierno, así como prevenir el fraude; · supervisión por aduanas de los bienes importados y exportados (a fin de liquidar, recaudar y monitorear los diversos tributos vinculados a la importación y exportación, (al igual que proteger la calidad de la sociedad); · liquidar y recaudar las contribuciones de seguridad social; · otras actividades de liquidación y cobranza en nombre de otras agencias gubernamentales.

2.3.1.1. Competencias de la Administración Tributaria

Los funcionarios fiscales deberán tener las competencias necesarias para actuar en su calidad oficial. Esta es una necesidad en sí, pero también puede ser importante en relación con el tipo de tareas y funciones que deben desempeñar. La delegación de competencias implica una delegación en cadena; es decir, cada eslabón en la cadena deriva sus competencias del eslabón anterior. En cada legislación se ha de establecer el régimen de delegación competencias.

2.3.2. Facultad sancionatoria

La Enciclopedia Jurídica indica: es aquella facultad de la administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción administrativa como aquel mal infligido a un administrado como consecuencia de una conducta ilícita, con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber, al estar vedada para la administración pública las sanciones consistentes en privación de libertad.

La Administración Tributaria tiene materia privativa y se requiere la emisión de una ley para tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias.

La SAT no tiene la facultad para exonerar de multas, intereses y recargos, a los contribuyentes que hubieren sido sancionados con los mismos por incumplimiento de sus obligaciones tributarias. (Código Tributario, Art. 5)

2.3.3. Clases de Sanciones Tributarias

Antes de adentrarse a la clasificación de sanciones, es necesario tener en claro la definición y los elementos de la sanción.

- **Definición de Sanción**

Según la Real Academia Española define Sanción como: “pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores”. La enciclopedia jurídica indica: “es el proceder impuesto por la autoridad pública al autor de una infracción a un deber jurídico”.

La sanción es la facultad que por Ley es concebida a la Administración Tributaria para castigar a las personas jurídicas o individuales que incurran en faltas por acción u omisión del cumplimiento de lo establecido.

Las sanciones administrativas generalmente se refieren a una multa de carácter económico, pero también pueden ser de diversa naturaleza; y basarse en la privación de derechos; es importante anotar que, las sanciones pueden clasificarse en función del tipo de relación que une al sancionado con la Administración.

- **Elementos de las Sanciones**

Los elementos de las sanciones, son los siguientes:

Tipicidad: condiciona el hecho de que la sanción se encuentre establecida en ley; convirtiéndose en el elemento más importante y

responde al principio de constitucionalidad el cual regula que no existe pena sin ley anterior que la establezca.

Retribución: el fin primordial de la sanción tributaria es el de retribuir o compensar al Estado por el daño causado, para restablecer lo más pronto posible el orden jurídico que se ha infringido o violado. De esta cuenta, la sanción implica la indemnización al Estado por el incumplimiento del contribuyente en cuanto a la obligación tributaria respectiva.

Consecuencia Jurídica: la sanción es una consecuencia jurídica de un hecho, debido a que representa una reacción a un acto antijurídico. De esta cuenta, es necesaria la actuación antijurídica de la persona como precepto primario para que se pueda establecer la sanción como precepto secundario.

Las sanciones doctrinalmente se clasifican en:

- **Sanciones pecuniarias:** se denomina a todas las sanciones que consiste en el pago de una multa al Estado, es una pena no privativa de libertad. Ossorio Manuel lo indica como norma general puede decirse que una de las penas establecidas por los códigos tributarios de esa naturaleza es la denominada multa; o sea, la que castiga al condenado en su patrimonio. Como regla frecuente, se puede añadir que el no pago de la multa se sustituye, por prisión, equivalente a un número determinado de días por cierta cantidad de multa no pagada. Esto aparte la posibilidad de añadir el pago de una multa a una pena de privación de libertad, cuando el hecho delictivo haya sido cometido con ánimo de lucro. (1987, p. 710)
- **Sanciones no pecuniarias:** no todas las sanciones que se aplican como consecuencia de haber infringido la Ley Tributaria son de naturaleza pecuniaria. La Administración en ejercicio de las facultades que le atribuye la Ley y teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, puede imponer otro tipo de sanciones a los

sujetos pasivos. Se encuentran como sanciones: el cierre temporal del negocio o establecimiento, el decomiso de materiales objeto de la infracción, etc. Estas, aunque afecten la economía del infractor, no se hacen efectivas con el pago de montos dinerarios, sino por actos, por acciones que la Administración Tributaria realiza para castigar al infractor. (Portillo, 2017, p. 42)

2.3.4. Sanciones a las Infracciones Tributarias Específicas:

Las sanciones específicas corresponden a las siguientes infracciones según el Código Tributario y sus reformas:

- **Pago extemporáneo de tributos**

Serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.

Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).

Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos. (Código Tributario, Art. 91)

- **Omisión de pago de Tributos**

Según el Código Tributario en el artículo 89 establece: la omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.

- **Mora**

En caso de mora, se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos. (Código Tributario, Art. 92)

- **Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria**

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.

Este tipo de Infracción tiene repercusión penal en dado caso exista intervención del Juez, se encuentra tipificado en el Código Penal en el artículo 358 “D” establece 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 de este delito será sancionado con prisión de uno a seis 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.

2.4. Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

2.4.1. Definición de resistencia

Según el Diccionario del español jurídico de la Real Academia Española define resistencia como:” oposición física al mandato o requerimiento de la autoridad o sus agentes”

Según el Código Tributario en el artículo 93 indica: constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria (...). En el segundo párrafo indica: 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 las siguientes:

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 originan la transacción.

2.4.2. Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) en la estructura organizacional tiene una Intendencia de Fiscalización que 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. (RISAT art. 33).

- **Fiscalización**

Según el Sistema de Información Legislativa (SIL) indica que es el proceso de revisar, auditar y vigilar a detalle la congruencia entre los objetivos planteados y las metas alcanzadas en materia de contabilidad, finanzas, presupuesto, avances y beneficios económicos, adecuación programática y endeudamiento en cada uno de los entes de la administración pública y los Poderes de la Unión, en cada ejercicio fiscal. Implica controlar las actividades del Estado para confirmar que se ajusten a los principios constitucionales.

- **Elementos de Fiscalización**

Los elementos de fiscalización se encuentran tipificado en el artículo 100 del Código Tributario, los siguientes:

1.Libros, registros de contabilidad, documentos que respalden las operaciones registradas, y otros elementos vinculados con la tributación y que correspondan a actividades económicas y financieras. Podrá revisar la documentación y archivos y solicitar toda la información necesaria para obtener los elementos que permitan establecer la verdadera situación tributaria del contribuyente.

2.Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.

3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital

Según la Centro Interamericano Administración Tributaria, la fiscalización se compone por tres factores fundamentales, los cuales son los siguientes:

Validación:

En el proceso de validación se incluyen todas las actividades que cumplen los siguientes requisitos. Ha de tratarse de una revisión inicial con una cobertura total, que consista en un procesamiento masivo en el que los datos y cálculos no se interpretan, sino sólo se comparan para descubrir incoherencias en las declaraciones de impuestos. No hay interacción con el contribuyente. El resultado de la validación puede ser que la declaración de impuestos es correcta o que necesita un posterior tratamiento (verificación o auditoría)

Verificación:

En el proceso de verificación se incluyen todas las actividades que se ciñen a las siguientes descripciones: revisión documental, fiscalización en oficina o inspección de escritorio. En el proceso de verificación se utiliza la información interna y el contacto con el contribuyente suele realizarse por teléfono, carta o correo electrónico (aunque no exclusivamente). El resultado de la verificación puede ser que la declaración de impuestos es correcta, que es preciso realizar ajustes o que la declaración necesita un posterior tratamiento (auditoría).

Auditoría:

En el proceso de auditoría se incluyen todas las actividades que se ajustan a la siguiente descripción: fiscalización, control externo, auditoría de campo y auditoría contable. La auditoría suele realizarse en el establecimiento del contribuyente. El resultado de la auditoría puede ser que la declaración de impuestos es correcta o que es preciso realizar ajustes.

Estos tres factores son fundamentales para llevar una adecuada fiscalización, en Guatemala la Intendencia de Fiscalización tiene un manual de los procedimientos de Ejecución de Auditorías Tributarias la cual se detallarán los primeros 9 incisos que corresponden a la entrega de requerimientos al contribuyente (PR-IFI/DEC-EF-03) con fecha de aprobación el 27/03/2018, indica lo siguiente:

Cuadro 3. Procedimientos de Ejecución de Auditorías Tributarias

No.	Actividad	Responsable
1.	Recibe la programación de las Auditorías a realizar y traslada.	Jefe de División de Fiscalización o funcionario designado.
2.	Recibe alcances, anexos y con hoja de trámite y traslada.	Técnico de fiscalización o Asistente Administrativo de la División de fiscalización.
3.	Recibe, analiza los alcances del examen y anexos, coordina con el Supervisor Tributario o empleado designado, los Auditores Tributarios, Técnicos de Auditoría Tributaria o empleados designados a nombrar, de acuerdo a la carga de trabajo y disponibilidad del recurso humano.	Jefe de sección o funcionario designado
4.	Recibe nombramiento, revisa, firma, sella el nombramiento y traslada.	Jefe de División de Fiscalización o funcionario designado
5.	Recibe el nombramiento y traslada.	Jefe de sección o funcionario designado.
6.	Recibe el nombramiento, revisa en forma general y traslada a través del Sistema de Expedientes.	Supervisor Tributario o empleado designado.
7.	Confirma el expediente a través del Sistema de Expedientes, elabora, firma y sella los Requerimientos de Información en el Sistema FISAT.	Auditor Tributario o Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado.
8.	Recibe, revisa, firma y sella los Requerimientos de Información y traslada.	Supervisor Tributario o empleado designado.
9.	Recibe los Requerimientos de Información y notifica o los traslada al Área encargada de notificación que corresponda, para notificar. Derivado de lo anterior, pueden presentarse los siguientes casos: Casos en los que “no” realiza la notificación. Casos en los que “sí” realiza la notificación.	Auditor Tributario, Técnico de Auditoría Tributaria o empleado designado o Área encargada de notificación que corresponda.

Fuente: SAT. Procedimiento de Ejecución de Auditorías Tributarias. obtenido en <https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-infopublica/numeral-6-manuales-procedimientos-administrativos-operativos/#13607-wpfd-intendencia-fiscalizacion>. Consulta: 06 de junio 2020.

- **Proceso de Fiscalización**

Dentro de los programas de actividades que realizan los auditores fiscales, estos se clasifican de acuerdo con el lugar en donde se realizan, los cuales pueden ser de gabinete, campo, guías de auditorías, informe de fiscalización, auditoría y su notificación e inicio de la fiscalización por parte de la SAT.

El proceso de fiscalización se compone de los siguientes:

Primera etapa:

Selección de contribuyentes a través de la cual se define el proceso de fiscalización, control o verificación que se aplicará. Dentro de esta etapa se definen los alcances de los impuestos, periodos y actuaciones a realizar.

Segunda etapa:

Desarrollo de la fiscalización la cual se lleva a cabo con la notificación de la fiscalización, requerimientos de información, actas, informes, análisis, determinación y sustentación de los posibles adeudos tributarios y comunicación de las observaciones tributarias se le da a conocer al contribuyente el estado de la fiscalización, mediante informe circunstanciado.

Tercera etapa:

Velar por los derechos del contribuyente, se le otorga un plazo establecido en ley para la presentación de la documentación de descargo de las observaciones realizadas por la Administración Tributaria.

Cuarta etapa:

Determinación de adeudos tributarios, se da a conocer al contribuyente los adeudos tributarios determinados por la Administración Tributaria, en el caso proceda.

2.4.3. Procedimiento para solicitar información financiera

El procedimiento para solicitar información financiera al contribuyente se da por la preparación del requerimiento de información y la notificación del mismo a las entidades que se fiscalizarán.

2.4.3.1. Requerimiento de Información

Según el Diccionario del español jurídico de la Real Academia Española define como requerimiento a lo siguiente: “Acto de comunicación procesal dirigido a una parte en el proceso o a un tercero para ordenarle realizar una conducta o una inactividad”

En los requerimientos de información, la SAT, tiene la facultad de requerir todo lo que en derecho corresponda y que se considere un elemento de fiscalización, necesario para realizar una determinación objetiva de la obligación tributaria del contribuyente o responsable.

Esta comprobación se efectúa con doble propósito, puesto que busca verificar que una persona cumpla con su obligación del pago de impuestos y al mismo tiempo realizar una revisión con los documentos obtenidos para evaluar si el pago de impuestos se ha calculado de manera adecuada.

Es recomendable estudiar con precisión el fundamento legal del requerimiento de información, y entregar lo que se requiere con tal fundamento, ya que la SAT, tiene la facultad de requerir todo lo que el contribuyente por ley está obligado a tener.

2.4.3.2. Notificación de requerimientos

En los requerimientos de información efectuados por parte de la Intendencia de Fiscalización y que se notifiquen al contribuyente no debe de solicitar los documentos de identificación personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización, ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria, por lo que debe de realizar procedimientos de búsqueda en los sistemas informáticos, expedientes de auditorías anteriores y otros que consideren necesarios.

Antes de que el auditor elabore el primer requerimiento de información de tres días hábiles al contribuyente, el Auditor tributario deberá realizar un análisis con base a la información de sistemas de Registros Tributario Unificado, Sistema de Expedientes, Sistemas Bancarios, el cual deberá ser genérico y cualquier otro documento que considere necesario de acuerdo a los hallazgos o inconsistencias planteados en el alcance de la auditoría que permita iniciar con la revisión correspondiente.

Los auditores de SAT antes de iniciar con las auditorías, verifican si cumplieron con las obligaciones tributarias de presentar las declaraciones del periodo sujeto a verificar y si determina que se encuentra omiso la presentación de una o más declaraciones, procederá a realizar el requerimiento de información de plazo de 10 días hábiles, primero se debe de notificar el requerimiento con vencimiento de 3 días hábiles seguidamente con el requerimiento de 10 días, esto cuando corresponda.

Cuando ya obtenga mayor conocimiento de la naturaleza del negocio, realizará otro requerimiento sobre información específica y documentación que realmente necesite, velando porque se soliciten únicamente los documentos que serán necesarios, evitando solicitar copias de documentación que ya se encuentren en los archivos electrónicos o físicos de la Administración Tributaria. Los requerimientos de información deben ser firmados y sellados por el Auditor Tributario, revisados y firmados por el Supervisor Tributario.

Al iniciar el proceso de notificación de Requerimientos de Información al Contribuyente, se pueden presentar los siguientes casos:

2.4.3.3. Casos en los que no se realiza la notificación

- **Contribuyentes no localizados**

En los casos que no sea posible notificar al contribuyente en el domicilio fiscal o comercial señalado por el mismo, si es persona jurídica localizaran y notificarán al representante legal principal observando el nombramiento vigente, verificarán el Registro Tributario Unificado información relacionada con el Perito Contador registrado por el contribuyente ante SAT.

Si no es posible la localización enviarán oficios a las siguientes instituciones para solicitar información del Contribuyente:

Registro Nacional de Personas (RENAP)

Registro Mercantil de Guatemala

Ministerio de Gobernación (Dirección general de migración)

MAYCOM (Empresa privada que presta servicio de la emisión de conducir)

DICABI (Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles)

Departamento de tránsito de la policía municipal

Otros

Confirmada la no localización del contribuyente solicitaran que se le agregue en el Registro Tributario Unificado con domicilio fiscal no localizado, indicando que se deriva a un proceso de fiscalización no completado.

- **Contribuyente que ha fallecido**

Para confirmar que el Contribuyente ha fallecido, acudirá al Registro Nacional de las Personas (RENAP) o la Municipalidad, en donde se obtenga un acta de registro de defunción, adicional constatará si el negocio continuo activo y si este ya cuenta con nuevo administrador. Si en dado caso existe mandatario o representante del proceso o mortual del contribuyente se realizará la auditoría.

- **Contribuyente ausente de la República**

Si el contribuyente se encuentra ausente de la República, se abstendrá de entregar o fijar la notificación, para confirmar si el contribuyente se encuentra ausente acudirá a la Dirección General de Migración para solicitar información en donde conste que efectivamente salió del país.

2.4.3.4. Casos en que sí se realiza la notificación, pero no entrega la documentación

- **Contribuyente por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria**

Elaborará el acta administrativa para dejar evidencia de las actuaciones realizadas y de la sanción correspondiente en los casos en que el contribuyente no cumpla con lo establecido en el artículo 93 del Código Tributario, decreto 6-91 y sus reformas.

Trasladará el expediente a la Intendencia de Asuntos jurídicos o División de Asuntos Jurídicos, cuando el juez proceda con el trámite para solicitar información por Resistencia a la Acción Fiscalizadora se pueden presentar los siguientes escenarios:

Primer escenario/Contribuyente presenta la documentación legalmente requerida por parte del Juzgado

Procederá a suscribir el acta respectiva dejando constancia de los hechos, elaborará un informe con el objeto de solicitar el retorno de expediente a la División de Fiscalización y con ello reanudar el trabajo de auditoría.

Y sancionará conforme el artículo 93, penúltimo párrafo, Código Tributario y sus reformas de la cual la multa será del 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el periodo mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar, seguidamente se notifica audiencia siempre y cuando no existan indicios de la comisión de delito de defraudación tributaria, esto de acuerdo al art. 146 de dicho código.

Segundo escenario/ Contribuyente no presenta la documentación legalmente requerida por parte del Juzgado

Procederá a suscribir acta respectiva, dejando constancia de los hechos y elaborará un informe circunstanciado con copia del acta suscrita, el cual será dirigido a la Intendencias de Asuntos Jurídicos o División de Asuntos Jurídicos, según corresponda, para que tenga conocimiento de lo actuado y continúe el trámite correspondiente.

- **Contribuyente inscrito que indica no reconocer el negocio**

El contribuyente que no presenta documentación requerida, porque indica que no ha constituido empresa y que alguien más la inscribió a su nombre, los auditores de SAT solicitarán información al Registro Mercantil para respaldar lo indicado por el Contribuyente, además de ello solicitará copia de denuncia ante la autoridad competente.

- **Contribuyente inscrito, pero argumenta pérdida o robo de la documentación**

No cumple con la presentación de la documentación requerida argumentando que fue objeto de robo o pérdida de la misma. Para el efecto solicitará la copia de denuncia ante del Ministerio Público o Policía Nacional la cual debe ser proporcionada por el contribuyente.

Los auditores dejarán constancia en acta de acuerdo con el artículo 112 “A” numeral 4 que establece que debe 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." Por lo cual con el auditor dará el seguimiento a fin de comprobar que efectivamente se cumplió con rehacer sus registros contables y al vencimiento de los 3 meses se realizará la auditoría verificando la integridad de los documentos”.

2.4.3.5. Acta de los auditores tributarios

Los auditores de SAT procederán a elaborar las actas tal y como se encuentra tipificado en el artículo 151 del Código Tributario y sus reformas que indica que de los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deberá dejarse constancia documentada y se ordenará la instrucción del procedimiento que corresponda. El contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente. En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento correspondiente, a quién se advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata. En caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o comparecencia, se suscribirá acta, haciendo constar tal hecho.

Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.

2.4.3.6. Computo de tiempo

Es importante considerar el cómputo de tiempo, ya que las infracciones y sanciones se basan en tiempos o plazos, las cuales por no cumplir en tiempos específicos se incurren en infracciones, tal es el caso de Resistencia a la Acción Fiscalizadora, donde se

comienza a contar al tercer día hábil para cumplir con lo requerido, por lo tanto, se debe de tener conocimiento del mismo.

Según la Real Academia Española, es el sistema empleado para medir los plazos legales o contractuales de cumplimiento de obligaciones o ejercicios de derechos.

El transcurso del tiempo es un hecho jurídico de decisiva trascendencia en la vida del Derecho. La ley sustantiva civil básica establece un sistema de computación de plazos de carácter general; es decir, que se aplicará siempre que la ley, al regular una institución o figura jurídica, no prevea otro cómputo; y siempre que los interesados, usando del margen de autonomía que permita la ley, no establezcan otra forma de calcular los plazos establecidos. Así, en los plazos señalados por días, a contar desde uno determinado, se excluirá éste del plazo, que empezará a contarse desde el día siguiente. (Enciclopedia Jurídica)

En el Código Tributario y sus reformas en el artículo 8 numeral 1) y 2) establece el compute de tiempo:

(...)

c) (...) Si mediare notificación, los plazos comenzarán a correr al día hábil siguiente de efectuada ésta.

2. Se consideran inhábiles tanto los días declarados y que se declaren feriados legalmente, como aquellos en los cuales la Administración Tributaria no hubiere prestado servicio al público, por cualquier causa, de lo cual se llevará un riguroso registró.

3. Para los efectos de este código se entiende por día, las horas hábiles de trabajo en la Administración Tributaria.

4. En los plazos que se computan por días, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles.

5. En todos los casos, los plazos que vencieren en día inhábil por cualquier causa, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil inmediato siguiente.

6. El Ministerio de Finanzas Públicas, podrá en casos excepcionales, declarar días inhábiles en la Administración Tributaria. En estos casos se aplicarán las normas previstas en este artículo. El término de la distancia es imperativo y la autoridad lo fijará en forma específica en la resolución respectiva, según los casos y las circunstancias.

2.4.4. Causas que originan infracción o delito tributario

Para comprender de mejor forma es necesario tener en claro la definición de causa, este procede del latín “causa” (que, a su vez, se origina en un vocablo griego) y señala a aquello que se considera como el fundamento o el origen de algo. Las causas son el inicio de una situación que tendrá como consecuencia un efecto.

En Guatemala, se originan las principales causas por las cuales los contribuyentes incurrir en infracciones o delitos tributarios son los siguientes:

- **Falta de conocimiento**

Se considera como la ignorancia (del latín ignorantia) es la falta de conocimientos en particular o de cultura en general. La persona que ignora algo no lo conoce o no lo comprende, por ende, se le dificulta cumplir con algo establecido.

La falta de conocimiento por parte del contribuyente se puede dar por dos razones, la primera por desinterés y la segunda por alcance de información. La falta de interés es la ausencia de emoción, motivación o entusiasmo, que se traduce en un estado de indiferencia del individuo.

- **Cultura Tributaria**

La cultura tributaria es un mecanismo importante que ayuda a fortalecer el sistema tributario, surge con la necesidad de recaudar es un sistema equitativo de justicia y progresivo. Y el propósito fundamental es establecer una política de recaudación para el gasto público y suministro de bienes colectivos, buscando satisfacer las necesidades sociales, estabilizar la economía y desarrollo del país contribuyendo a las políticas que reducen la inflación de la economía de mercado.

- **No entregar la información**

Según la Real Academia Española la palabra “entregar” significa poner algo o alguien bajo la responsabilidad o autoridad de otro y la palabra “plazo” significa término señalado para realizar algo, o vencimiento del mismo. Cuando no se entrega la información requerida por la Administración Tributaria se puede incurrir en infracciones y sanciones.

El plazo establecido para poder entregar información según el Código Tributario, Decreto 6-91 art. 93 es de tres (3) días hábiles para la entrega de la información a SAT contados a partir del día siguiente de haber recibido el requerimiento, ya que, si no se realiza la entrega dentro de los días antes descritos, se incurre en Infracción de Resistencia a la acción fiscalizadora.

2.4.5. Consecuencias al incurrir en infracción o delito tributario

Las consecuencias que tiene el contribuyente al Incurrir en Resistencia a la Acción Fiscalizadora son las siguientes:

- **Consecuencia sancionatoria administrativa**

Son las clases de actos administrativos que consiste en una sanción por una conducta ilícita del contribuyente. La competencia de la sanción administrativa solamente la posee una Administración Tributaria.

Características:

La competencia procede de una autoridad administrativa

No contiene delito tributario

Se sanciona sobre un procedimiento administrativo

No se podrá adoptar medidas privativas de libertad

Se sanciona con una multa pecuniaria.

Según el artículo 70, según párrafo del Código Tributario, Decreto 6-91 indica: “cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal”.

Así como también el Art. 90 según párrafo del Código Tributario, Decreto 6-91 Prohibición de doble pena –Non bis in ídem- indica: “si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

- **Consecuencia sancionatoria penal**

Según García Maynez la define como la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".

Es el recurso que utiliza el Estado para reaccionar frente al delito, expresándose como la "restricción de derechos del responsable".

Características:

La competencia procede de una autoridad jurídica penal

Contiene delito tributario

Se sanciona sobre un procedimiento jurídico

Se podrá adoptar medidas privativas de libertad

Se sanciona con una multa no pecuniaria.

bSegún el artículo 70, primer párrafo del Código Tributario y sus reformas, decreto 6-91 indica: "cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal".

2.5. Ejemplo de Resistencia a la Acción Fiscalizadora

El presente ejemplo es para observar que si no se cumple con el plazo establecido en la ley da lugar a que el contribuyente cometa Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

A la entidad Pérez Asociados xyz, S.A. fue notificado por requerimiento de información por la Administración Tributaria, del siguiente requerimiento:

Requerimiento de Información

SAT PF-2020-000-002

Contribuyente: Perez Asociados xyz, S.A

NIT 854785-9

De conformidad con el nombramiento número PF-2020-000-002 de fecha 28 de febrero 2020, el Supervisor Tributario Técnicos de Auditoría Tributaria, Auditor Tributario, Asistente de Fiscalización y/o Técnico de Fiscalización nombrados para verificar las obligaciones tributarias, con base en lo que establecen los artículos 19, 69, 94, 98, 100, 112 y 112 “A” del Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas vigentes, artículos 20 y 21 del Decreto número 20-2006, artículo 68 numeral 8) de la Resolución Número 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria y en las facultades conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria y en las facultades conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de los incisos a) e i) del artículo 3 de la Ley Orgánica, Decreto Número 1-98 del mismo organismo, artículo 368 del Código de Comercio, Decreto 2-70, Decreto 37-2016, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, todos del Congreso de la República de Guatemala, por este medio requiere la documentación siguiente:

1. Libros de Inventario y Estados Financieros, en original y fotocopia certificada por el contador registrado.
2. Libros de contabilidad (Diario y Mayor General) en formato electrónico de Excel.
3. Detalle de cuentas bancarias e inversiones que posea el contribuyente en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero.
4. Conciliaciones bancarias de las distintas cuentas que posee el contribuyente en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero, que determinen la razonabilidad del saldo contable registrado en los libros contabilidad y estados de cuenta.

5. Libros de compras y servicios recibidos, en original; asimismo en formato electrónico de Excel.
6. Libros de ventas y servicios prestados, en original; asimismo en formato electrónico de Excel.
7. Declaración jurada y pago anual del Impuesto Sobre la Renta

Los documentos anteriormente descritos deben de estar certificados por el Contador registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria y firmado por el Representante Legal, con sello de las empresas.

La documentación e información solicitada, deberá referirse a los periodos iniciados en cualquier fecha comprobable entre el 01 de diciembre de 2017 y al 31 de diciembre 2018 y presentarse a los Técnicos de Auditoría y Técnicos de Fiscalización designados, en las oficinas de División de Fiscalización ubicadas en el Edificio Dubai Center dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación del presente requerimiento de información, el incumplimiento CONSTITUIRÁ RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA y derivará la aplicación de lo establecido en el artículo 93 y 170 del Código Tributario y sus reformas, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; y en los artículos 358 “D” del Código Penal y sus reformas, Decreto Número 17-73, del mismo organismo. 21 de junio 2019

La Administración Tributaria nombró auditores, para llevar a cabo revisión fiscal en la contabilidad de la entidad Perez Asociados xyz, S.A, del periodo correspondiente del uno de diciembre de dos mil diecisiete al treinta y uno de diciembre de dos mil dieciocho; y al presentarse los auditores nombrados a las instalaciones de la entidad contribuyente, el representante legal solicitó el plazo de un mes para tener en orden la papelería solicitada, en virtud de que hubo rotación de personal y los encargados eran nuevos en sus cargos y debían hacer una revisión previa de la papelería solicitada.

La Superintendencia de Administración Tributaria mediante resolución SGRS-0019-00-06-000231 del veintiséis de junio del dos mil diecinueve, resolvió: 1) IMPONER a la

entidad contribuyente PEREZ ASOCIADOS XYZ, SOCIEDAD ANÓNIMA, la MULTA POR RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA por valor de QUINIENTOS CINCUENTA MIL NOVECIENTOS NOVENTA QUETZALES CON SESENTA Y OCHO CENTAVOS (Q550,990.68). 2) COBRAR a la entidad contribuyente referida, el valor de QUINIENTOS CINCUENTA MIL NOVECIENTOS NOVENTA QUETZALES CON SESENTA Y OCHO CENTAVOS (Q550,990.68) en concepto de Multa por resistencia a la acción fiscalizadora, según lo expuesto en la parte considerativa de la presente Resolución.

La citada autoridad mediante informe del veintiséis de junio de dos mil diecinueve, concluyó que se debía multar al contribuyente por concepto de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, por el monto de quinientos cincuenta mil novecientos noventa quetzales con sesenta y ocho centavos (Q550,990.68)., confiriéndole audiencia al contribuyente para los efectos legales correspondientes. La entidad Pérez y Asociados xyz, Sociedad Anónima, en escrito presentado el veintiséis de julio del dos mil diecinueve, compareció a interponer recurso de revocatoria.

La Superintendencia de Administración Tributaria, en resolución del Directorio número mil cuarenta y seis guion dos mil diecinueve (1046-2019), del doce de noviembre del dos mil diecinueve, resolvió: I) DECLARA SIN LUGAR el recurso de revocatoria interpuesto por PEREZ ASOCIADOS XVY, SOCIEDAD ANONIMA, contra la resolución SGRS-0019-00-06-000231 del veintiséis de junio del dos mil diecinueve, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria; II) CONFIRMA la resolución recurrida por estar apegada a derecho y a las actuaciones.

La entidad consiente la resolución y paga la sanción impuesta por el monto de quinientos cincuenta mil novecientos noventa quetzales con sesenta y ocho centavos (Q550,990.68) y termina el proceso administrativo por el cumplimiento del pago.

3. METODOLOGÍA

3.1.1. Definición del Problema

Los contribuyentes en Guatemala carecen de conocimiento sobre qué realizar cuando reciben requerimientos de información de la Administración Tributaria, sin embargo, no es de carácter general ya que existen contribuyentes que sí tienen conocimiento pero se les dificulta la aplicación de la legislación tributaria, de igual forma desconocen sobre las consecuencias que tienen al no cumplir con la entrega de la documentación que es requerida por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en el plazo fijado de tres (3) días hábiles improrrogables y cometen la infracción tributaria de Resistencia a la Acción Fiscalizadora la cual es sancionada con multa equivalente al 1% sobre sus ingresos brutos durante el último periodo, ya sea de forma mensual, trimestral o anual declarado en el régimen de impuesto que le sea fiscalizado y en instancias mayores que sean sancionados de forma penal con privación de libertad de uno a seis años, así como también no tienen conocimiento sobre las soluciones y procedimientos administrativos tributarios que tienen previo y posteriormente al ser sancionado por cometer dicha infracción.

3.1.2. Delimitación del problema

La ausencia de entrega de información y documentación de soporte dentro de los tres (3) días hábiles solicitado en los requerimientos a los contribuyentes por la Administración Tributaria y entregar fuera del plazo correspondiente, conlleva a los contribuyentes a cometer infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora.

3.1.3. Unidad de análisis

Contribuyentes del departamento de Guatemala encuestados por medio de formularios para evaluar su conocimiento y opiniones con respecto al tema inscritos en el régimen de utilidades de actividades lucrativas, opcional simplificado sobre actividades lucrativas y pequeños contribuyentes.

3.1.4. Ámbito geográfico

Municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.1.5. Periodo histórico

Del 02 de febrero de 2019 al 30 de septiembre de 2020.

3.1.6. Objetivo general

Identificar cuáles son las consecuencias y las soluciones que tienen los contribuyentes al cometer Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria y proporcionar una guía de orientación sobre las generalidades de fiscalización y de los procedimientos administrativos tributarios.

3.1.7. Objetivos específicos

Los objetivos específicos son los siguientes:

- 3.1.7.1.1. Determinar las principales causas que conlleva a los contribuyentes a cometer Infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria y sus consecuencias.

- 3.1.7.1.2. Proporcionar las soluciones más oportunas para evitar que los contribuyentes incurran en infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora por la Administración Tributaria y las soluciones para quienes han sido sancionados por cometer dicha infracción.
- 3.1.7.1.3. Brindar información sobre los procedimientos que deben de seguir los contribuyentes al momento que reciben un requerimiento de información por parte de la Administración Tributaria en caso que sean fiscalizados.

3.1.8. Métodos

Para la elaboración del presente trabajo de graduación se utilizaron métodos de acuerdo al tema plateado, los cuales fueron herramientas que se utilizaron para obtener y analizar datos para obtener conclusiones a través de un análisis sistemático y teórico aplicado al tema presentado. Se mencionan los siguientes métodos utilizados:

- **Método Científico**

Se recolectó información de fuentes primarias por medio de recopilación bibliográficas, y normativas fiscales que se utilizaron dos fases:

Fase indagadora: se acumuló información de fuentes primarias por medio de recopilación bibliográfica, normativas aplicables y conocimiento autodidáctico.

Fase analítica: se utilizó para estudiar cada vía que establece las normas tributarias para la obtención de información.

- **Método Deductivo**

El método deductivo fue una estrategia utilizada de razonamiento empleada para deducir conclusiones lógicas a partir de una serie de premisas o principios. En este sentido, se realizó el estudio de los procesos que fue de lo general (leyes o principios) a lo particular.

Se utilizó para tomar razonamientos que consistieron en tomar conclusiones generales para obtener explicaciones particulares.

- **Método Descriptivo**

Se utilizaron los factores cualitativos que tuvieron como objetivo la evaluación de las opiniones que tienen los contribuyentes con respecto al tema planteado. De los datos obtenidos se procesó la información por medio de formularios de encuestas realizadas y fueron analizados e interpretados con referencia al objeto del tema de estudio.

3.2. Técnicas

A continuación, se detallan las técnicas utilizadas durante la recopilación de datos e información:

- **Técnicas documentales:**

Bibliográfica: se utilizó para recopilar información teórica, fuentes primarias, investigaciones ajenas, consultas realizadas a la SAT sobre criterios y dictámenes, lectura de leyes vigentes en Guatemala, sobre la unidad de análisis.

Resúmenes: se realizó síntesis de las ideas principales de textos indagados.

- **Técnicas de campo**

Encuesta: se recopiló información cualitativa directa del objeto de análisis para extraer mayor información sobre las opiniones de los contribuyentes.

3.3. Instrumentos

Los instrumentos que fueron utilizados para el registro y recolección de datos se utilizaron

Las fichas: se registró la información escrita que se archivó para fines de estudio, utilizando fichas bibliográficas, fichas de trabajo y estudio.

Cuadro Analítico: se concentrará información cualitativa que interesa para el análisis del tema.

Formulario de preguntas: se realizaron preguntas que fueron trasladadas a 42 contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente, opcional simplificado y régimen de utilidades, con el objetivo de conocer su opinión con respecto a la infracción de Resistencia de Acción Fiscalizadora por la Administración Tributaria.

Resumen del procedimiento usado

La primera fase fue la selección del tema a tratar y a quién sería dirigido, en el presente caso va relacionado al apoyo y orientación de los contribuyentes guatemaltecos inscritos en cualquier régimen que tengan la necesidad de aumentar su nivel de conocimientos para evitar ser sancionados por la Administración Tributaria. El planteamiento del problema describe la problemática, delimitándolo con la unidad de análisis y periodo histórico con el fin de definir los antecedentes, justificación, objetivos y evaluaciones de la situación actual con respecto a la investigación.

La fase de verificación de lectura se centró en leyes vigentes, criterios, consultas realizadas a Orientación Legal e Información de Unidad Pública de SAT, así como también bibliografía que se consideró importante para el desarrollo del Marco Teórico que sustentó el tema.

La recolección de datos cuantitativos y cualitativos se realizó con base a entrevistas realizadas a contribuyentes inscritos en los diferentes regímenes tributarios en Guatemala para obtener información de fuentes primarias sobre el tema para dar solución al problema planteado. El análisis se desarrolló en el capítulo de discusión de resultados proporcionando respuesta a los objetivos generales y específicos determinados.

4. Discusión de resultados

4.1. Causas que conllevan a incurrir en Resistencia a la Acción Fiscalizadora

En toda acción realizada existen motivos o causas que impulsan el actuar de los contribuyentes, en el caso de la infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria las principales causas del por qué se comete dicha infracción por parte de los contribuyentes son las siguientes:

- **Falta de conocimiento por los contribuyentes de la legislación tributaria**

La mayoría de los contribuyentes que incurren en Infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora se origina por el siguiente factor; desconocer la legislación tributaria del país ya sea por falta de interés o porque no cuentan con un asesor fiscal al momento que son notificados por los requerimientos de información de la Administración Tributaria.

El contribuyente al no tener conocimiento sobre lo que se encuentra establecido en la normativa tributaria, no podrá ejecutar los procedimientos adecuados cuando reciba la notificación de un requerimiento de información de la Administración Tributaria, no conocerá los plazos que posee y por ende no podrá evitar cometer infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora y desconocerá las consecuencias al no cumplir.

Sin embargo, en el artículo 3 del Organismo Judicial Decreto 2-89 Primacía de la ley establece que: “contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o practica contrario”. En consecuencia, el contribuyente no puede reclamar que no tiene conocimiento para cumplir con lo establecido en las leyes que integran el marco jurídico del país.

Como se indica en el párrafo anterior, los contribuyentes tienen la obligación de conocer la normativa tributaria y los procedimientos para evitar cometer infracciones, con el fin de prevenir ser sancionados.

Lo anterior no es un problema generalizado de la población, ya que existen contribuyentes que, si cuentan con el conocimiento de la legislación tributaria, pero se les dificulta la aplicación de los procedimientos que deben de ejecutar, agregado a que no tienen una guía específica sobre este tema por parte de las autoridades tributarias para orientarlos.

- **Evasión fiscal y ausencia de moral tributaria**

La moral tributaria de los contribuyentes en el país es muy baja, esto debido a que hay altos antecedentes de índices de corrupción por parte de las instituciones gubernamentales, debido a esta situación las personas no cumplen con sus obligaciones tributarias, evadiendo el pago de los impuestos.

Al momento que el contribuyente evade el pago de los impuestos correspondientes a los cuales se encuentra obligado, no podrá presentar ante la Administración Tributaria la información y documentación de soporte debido a que no la posee y por esto incurrirá en la infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora.

La motivación al pago depende de la calidad de los servicios públicos y de la gestión del Estado y la Administración Tributaria, así como del conocimiento o percepción que tienen los contribuyentes, la información, la transparencia y la rendición de cuentas, se convierte en algo fundamental para el comportamiento fiscal.

La moral tributaria de los contribuyentes dependerá de los siguientes factores:

Percepción del buen uso de los recursos.

La percepción del riesgo tributario (el riesgo que sea fiscalizado y encontrar omisos por parte de SAT.)

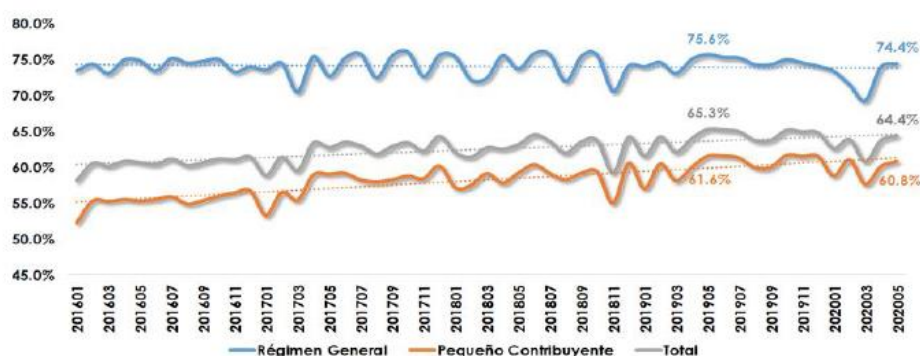
La percepción de que el sistema tributario sea justo y equitativo.

La Superintendencia de Administración Tributaria en el Informe Circunstanciado al 30 de junio 2020 es elaborado en cumplimiento a lo establecido en el artículo 23 literal k) del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la SAT, según el cual corresponde al Superintendente de Administración Tributaria informar sobre las metas establecidas en el Plan Operativo Anual, los resultados obtenidos; los indicadores sobre el cumplimiento tributario y la evasión.

Se toma como ejemplo dos de los impuestos más importantes en Guatemala para evidenciar la evasión fiscal y ausencia de moral tributaria. En comparación del año anterior ha disminuido la voluntad de cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Ley de Impuesto sobre la Renta (ISR) por parte de los contribuyentes.

Gráfica 1. Evolución del cumplimiento voluntario del IVA

Periodos fiscales de enero 2016 a mayo 2020
(Expresado en porcentaje)

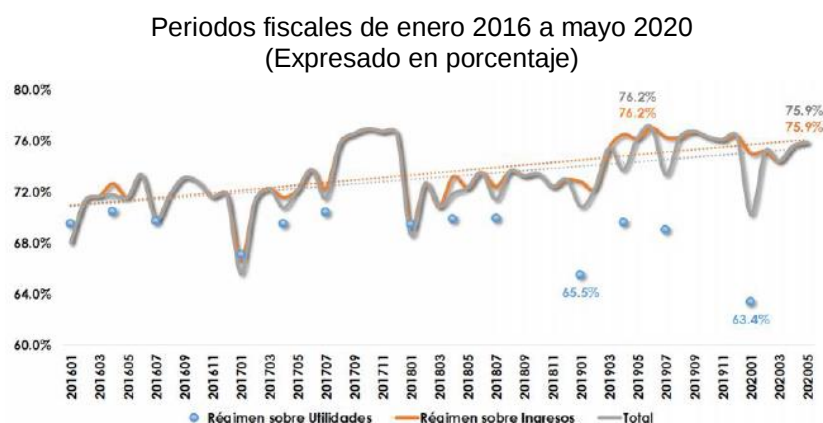


Fuente: Informe Circunstanciado junio 2020, portal SAT obtenido en: <https://portal.sat.gob.gt/portal/transparencia-fiscal-gobernanza-sat/articulo-23-informe-circunstanciado/#14350-wpfd-ano-2020-1583517995>

La gráfica 1. presenta la evolución anual del cumplimiento voluntario del IVA en el período 2016-2020; como puede notarse, el Régimen General en abril presentó un nivel de cumplimiento de 74.4%, inferior al observado un año atrás con 75.6%, por su parte, el

Régimen de Pequeño Contribuyente, manifestó un valor de 60.8%, el cual se encontró por abajo del 61.6% observado el año anterior.

Gráfica 2. Evolución del cumplimiento voluntario del ISR



Fuente: Informe Circunstanciado junio 2020, portal SAT obtenido en: <https://portal.sat.gob.gt/portal/transparencia-fiscal-gobernanza-sat/articulo-23-informe-circunstanciado/#14350-wpfd-ano-2020-1583517995>

El cumplimiento voluntario en el Régimen Simplificado sobre Ingresos en mayo registró un 75.9%, inferior a lo observado un año atrás, 76.2%. Por su parte, este indicador ha oscilado entre 66.6% y 77.0%, en el período observado. Con relación al Régimen sobre Utilidades según el pago trimestral, este manifestó un 63.4%, inferior al 65.5% observado un año atrás, en el período analizado, este indicador fluctuó entre 63.4% y 70.4%.

Sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria en su página web oficial cuenta con un apartado llamado “Cultura Tributaria” dicha página tiene como finalidad presentar una serie de información para comunicar a la población, sobre las estrategias innovadoras para ofrecer ideas e inspiración a todo el país para el desarrollo con respecto a la educación de los contribuyentes, divulgación y promoción para fortalecer la moral tributaria en el cumplimiento de obligaciones de los ciudadanos, indican que el objetivo es fomentar una “Cultura Tributaria” global e integral, basado en los derechos y obligaciones. En este contexto la educación del contribuyente se convierte en el medio que une a la Administración Tributaria y los ciudadanos.

En el Plan Estratégico Institucional 2018-2023 en el análisis interno y externo (FODA) la Administración Tributaria identifica como amenaza la Falta de Cultura Tributaria, es de mencionar que un estímulo para que exista la tributación lo constituye el manejo y la destinación de los fondos públicos, además de que para muchos contribuyentes tributar es un acto voluntario relacionando con su percepción positiva o negativa del uso de los fondos.

Los contribuyentes deben tener conciencia de la obligación a tributar, no solo como compromiso legal, sino que debe de saber que al cumplir con sus obligaciones tributarias tendrá la facultad moral para exigir al Estado que sea transparente en la utilización de los recursos públicos.

Sin embargo, la Administración Tributaria no cuenta con una sección específica para capacitar al contribuyente sobre qué procedimientos realizar al momento que es fiscalizado por la SAT, así como también, que deben de hacer cuando los contribuyentes son sancionados por alguna infracción.

- **No entregar la información dentro del plazo en ley.**

La principal causa por la que el contribuyente incurre en Resistencia a la Acción Fiscalizadora se encuentra regulada en el artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91, consiste en que los contribuyentes se nieguen a entregar la documentación dentro del plazo de (3) días hábiles siguientes de ser notificado, que son improrrogables para presentar la información y documentación de soporte a la Superintendencia de Administración Tributaria, si en dado caso no se realiza la entrega dentro de los días anteriormente indicados, cometerá infracción de Resistencia.

Se considerará causas de resistencia las siguientes:

Impedir u obstaculizar la fiscalización por la Administración tributaria y recaudación de los tributos.

Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos.

Negarse a proporcionar información de actos, contratos u otros hechos mercantiles.

No rehacer sus registros contables o rehacerlos fuera del plazo de los tres (3) meses en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio sobre los libros contables, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

Omitir el registro en los libros de contabilidad la cuentas bancarias o inversiones en los distintos bancos autorizados en Guatemala o en el extranjero, si no elabora conciliaciones bancarias y las partidas de diario no se encuentran soportadas con documentación.

Debiendo considerarse para el plazo, que el día hábil se entiende por día y horas hábiles de trabajo de la Administración Tributaria y en cualquier caso el plazo venciere en un día inhábil, se trasladará hasta el primer día inmediato siguiente. Al momento que el contribuyente recibe un requerimiento de información contará a partir del día siguiente de la fecha de recibido.

Si por alguna circunstancia se llegará a dar casos excepcionales, por ejemplo, Estado de Calamidad, de Sitio, desastres naturales, el Ministerio de Finanzas Públicas podrá declarar días inhábiles en la Administración Tributaria, según indicado en el artículo 8 del Código Tributario, Decreto 6-91.

Los contribuyentes tienen derechos que se encuentran tipificados en el Código Tributario, Decreto 6-91 en el artículo 21 “A” tomando como referencia el numeral 7 que indica lo siguiente: “no proporcionar a la Administración Tributaria los documentos de identificación personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización, ya presentados y que

se encuentren en poder de la Administración Tributaria”. A pesar de que los contribuyentes tienen este derecho aun así la SAT les sigue solicitando esta información en los requerimientos, por ejemplo; documentación del nombramiento del Representante Legal, Documento Personal de Identificación –DPI-, Patente de Comercio de Empresa y Actas de Constitución de Sociedad, sin embargo, los contribuyentes por evitar que sean sancionados vuelven a entregar dicha información.

4.2. Consecuencias de cometer Resistencia a la Acción Fiscalizadora

Las consecuencias de cometer Resistencia a la Acción fiscalizadora que tienen los contribuyentes corresponden a las respectivas sanciones, las cuales se describen a continuación:

- **Sanción Administrativa**

La Administración Tributaria como sujeto activo de la obligación tributaria, en el ejercicio de las facultades que le confiere su ley orgánica, decreto 1-98 y las establecidas en el Código Tributario decreto 6-91, realiza actividades encaminadas a verificar el adecuado cumplimiento de los deberes formales y específicos a que están obligados los contribuyentes.

El primer paso para dar inicio a la aplicación de una sanción administrativa es en el momento que de forma escrita por parte de la Administración Tributaria, da a conocer la existencia de infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora, dicha sanción se realiza de forma pecuniaria, es decir sobre un monto cuantitativo, cuando el Auditor Tributario no recibe la información total del requerimiento de información, este tiene la facultad proporcionada por la Administración Tributaria de levantar acta indicando la sanción correspondiente con presencia del contribuyente.

En la verificación que da inicio al procedimiento administrativo tributario no se podría entender un procedimiento de tal naturaleza, si no fuera iniciado por la propia Administración Tributaria, conformado con lo establecido en el artículo 152 del Código Tributario, el cual establece: “todo procedimiento deberá iniciarse por funcionado o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria. Esta calidad deberá acreditarse ante el contribuyente o responsable.”

Al contribuyente se le brinda un plazo de tres (3) días hábiles improrrogables para cumplir con evacuar el requerimiento de información solicitada por la SAT, si en el lapso del plazo indicado no cumple con la evacuación del mismo se le impondrá una 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 se refiere a el último periodo mensual, trimestral dependerá del régimen en el cual se encuentre inscrito el contribuyente y el periodo que la SAT esté fiscalizando). Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Tomando las últimas líneas del párrafo del Artículo 93 del Código Tributario que habla de la sanción indica el apartado siguiente: “cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.” Con relación al segundo párrafo del mismo artículo indica que; en 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., la sanción ya no será de 1% sobre los ingresos brutos, si no que esté se duplicará es decir será el 2% sobre los ingresos brutos del último periodo mensual, trimestral o anual según el periodo que la Administración Tributaria esté revisando, ya que la negación a la entrega de la documentación contable en ese momento constituye un hecho infraganti doloso por parte del contribuyente, por lo que es aplicable

la resistencia a la acción fiscalizadora con sanción duplicada, debido a que es obligación del contribuyente, mantener en su domicilio fiscal o en la oficina del Contador, los libros de contabilidad y registros tributarios que las normas correspondientes establezcan, durante el plazo establecido en la ley, según lo preceptúa el artículo 21 “B” numeral 2) del Código Tributario.

La resistencia en forma inmediata en la práctica no se aplica generalmente, ya que debe de agotarse el requerimiento establecido en el artículo 93 del Código Tributario para no vedarle al contribuyente su derecho de defensa; y si llegara aplicarse por la Superintendencia de Administración Tributaria será únicamente cuando durante una revisión en curso tenga la sospecha que exista mercancías de dudosa procedencia y que puede dar lugar al delito de contrabando o defraudación aduanera.

Cuando el contribuyente no se encuentre en común acuerdo con la Administración Tributaria por la sanción impuesta, puede optar por aplicar procedimientos administrativos tributarios para presentar las bases de su inconformidad.

- **Sanción Penal**

Para que pueda surgir la sanción penal se debe de cometer un delito tributario, en el caso de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria se da por lo siguiente:

Que haya un procedimiento administrativo de requerimiento de información y documentación de la Administración Tributaria y el contribuyente no hubiese cumplido con la entrega.

Que la Administración Tributaria haya solicitado a juez competente a través del proceso cautelar de providencia de urgencia el cumplimiento del requerimiento de información.

Negativa del contribuyente al cumplimiento del requerimiento de información solicitado por un juez competente.

Que el juez del proceso de providencia de urgencia certifique y lo conlleve a un juez penal.

Cuando el contribuyente se niegue a entregar información solicitada, el auditor trasladará la información por medio de un expediente a la Intendencia de Asuntos Jurídicos para que inicie la acción judicial y promueva la solicitud de medida cautelar de Providencia de Urgencia ante un juzgado de lo Económico Coactivo.

Esta medida asegura los intereses de la Administración Tributaria para que el contribuyente entregue el requerimiento de información que le ha solicitado, se encuentra regulado en el artículo 170 del Código Tributario el cual indica: “la Administración Tributaria podrá solicitar ante los juzgados de lo económico-coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden, asimismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.”

Se puede interrumpir el proceso de medida cautelar de providencia de urgencia por lo siguiente:

Si en dado caso el contribuyente manifiesta en cualquier momento del proceso, su disposición de presentar la totalidad de la documentación solicitada por la Administración Tributaria, dentro de los expedientes administrativos que provengan de las distintas secciones de Fiscalización de la Administración Tributaria, el responsable debe de solicitar el apoyo del auditor nombrado, vía telefónica o mediante correo electrónico, para coordinar la recepción de la documentación pretendida, por lo cual el auditor emitirá y enviará a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, el informe de auditoría que indique si el contribuyente cumplió o no con presentar la documentación requerida.

Si el contribuyente informara en cualquier momento del proceso administrativo la disposición en presentar la totalidad de la documentación requerida por la Administración Tributaria, el Profesional de Asuntos Jurídicos o Técnico de Asuntos Jurídicos se pondrá en contacto con el Auditor Tributario para coordinar la recepción de la documentación y dicho Auditor procederá a informar si el contribuyente cumplió o no con presentar la documentación requerida.

También se encuentra regulado en el artículo 170 “A” en el cual indica “el juez competente que resuelva favorablemente la solicitud de la Administración Tributaria relacionada con una medida cautelar encaminada a permitir la verificación y fiscalización que le manda la ley, requerirá al contribuyente o responsable el cumplimiento de lo resuelto por aquella dentro de un plazo de diez (10) días contados a partir de la notificación de la resolución por el ministro ejecutor, bajo apercibimiento que si no lo hiciere se le certificará lo conducente. La certificación de lo conducente, cuando proceda, deberá emitirla el juez, dentro del plazo de diez días contados a partir de finalizado el plazo anteriormente relacionado.”

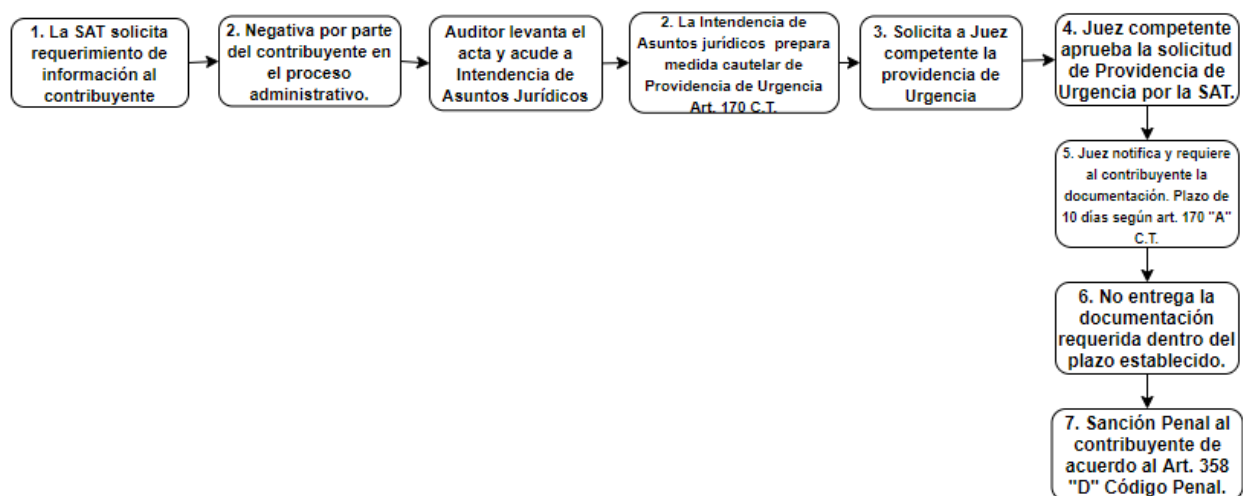
A lo anterior también es aplicable lo que se encuentra en el artículo 30 “C” Información financiera en poder de terceros numeral 4) del Código Tributario que indica lo siguiente: si la resolución es favorable, las entidades que posean la información requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria deberán entregársela en la forma solicitada en un plazo que no exceda de ocho (8) días, contados a partir de la fecha en la que se reciba la notificación.

Es decir que en el momento que el Juzgado notifique y requiera información al contribuyente, este tendrá ocho (8) o diez (10) días según corresponda para cumplir con la presentación y si no lo presenta dentro de ese plazo, se le certificará por el delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora. Será sancionado con prisión de 1 a 6 años y multa equivalente al 1% de los ingresos brutos de los contribuyentes obtenidos de forma mensual, trimestral o anual que revise de acuerdo al artículo 358 “D” del Código

Penal, Decreto 17-73. El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

Esta medida se encuentra encaminada a permitir la verificación y fiscalización de la información requerida al contribuyente o responsable por la Administración Tributaria, una vez admitida por el Juez competente es notificada a cualquiera de las partes por el ministro ejecutor, acto con el cual se interrumpe la prescripción teniendo la Administración Tributaria nuevamente un plazo de cuatro años para requerir la información al contribuyente. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2020)

Gráfica 3. Pasos para la Sanción Penal



Fuente: elaboración propia basado en el Código Tributario Decreto 6-91 y Código Penal Decreto 17-73.

El contribuyente puede tomar en cuenta el principio constitucional en donde se fundamenta el procedimiento si no está de acuerdo a lo impuesto por la Administración Tributaria el cual se encuentra establecido en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indica: "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.

Ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.”

El anterior artículo se encuentra íntimamente relacionado con el artículo 142 “A” y el artículo 21 numeral 15) del Código Tributario, Decreto 6-91, esto debido a que el contribuyente tiene el derecho de tener el debido proceso, audiencia, defensa y cuando presente los medios de pruebas podrá utilizar todos los admitidos en derecho y debe tomar en cuenta que los documentos que se aporten a título de prueba deberá acompañarlos con fotocopia simple del documento para que los mismos puedan ser cotejados con el original y si en dado caso las fotocopias se encuentran legalizadas por un notario la Administración Tributaria no solicitará la documentación original para cotejarla con la copia.

4.3. Soluciones al incurrir en resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

Para el tema expuesto se presentan dos tipos de soluciones:

La solución preventiva que se basa en implementar controles internos fiscales y entregar la información de forma oportuna.

La solución correctiva que se basa en entregar la documentación y pagar la sanción impuesta.

4.3.1. Soluciones Preventivas

- **Implementar Controles Internos Fiscales**

La primera solución preventiva es que los contribuyentes actúen antes de ser fiscalizados, implementando controles internos fiscales y así evitar posibles riesgos tributarios que den origen a infracciones y sanciones.

En cualquier negocio día con día existen transacciones en materia tributaria, por lo cual, se aconseja al contribuyente que implemente un plan de procedimientos para que se incluyan todos los factores importantes para permitir tener la confianza de que se está cumpliendo con todas las obligaciones tributarias, soportándolas con la respectiva documentación y al momento que sea fiscalizado por la Administración Tributaria no tenga inconveniente para entregar la información dentro del plazo establecido en ley.

Los contribuyentes deben de realizar una evaluación sobre los procedimientos para identificar los posibles riesgos y controles sobre las operaciones tributarias y además tener en claro las funciones que deben de realizar los ejecutores de dichos controles a modo que se diseñen e implementen de forma eficiente contribuyendo al cumplimiento adecuado de las obligaciones ante la Administración Tributaria.

Beneficios al Implementar controles internos fiscales:

- Evita errores significativos que puedan surgir.

- El encargado conoce el grado de responsabilidad dentro del negocio.

- Identifica las situaciones que puedan poner en riesgo las operaciones.

- Evitar sanciones por instituciones u organismo tributarios, por ejemplo, multas por no presentar o pagar impuestos.

Para la presente solución se tomó como base lo establecido en el “Marco de Referencia para la Implementación, gestión y control de un adecuado Sistema de Control Interno”, mejor conocido como informe COSO, (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway) versión III, es de mencionar que queda a criterio de los contribuyentes la aplicación de los controles internos fiscales con base a este marco de referencia.

De forma general se muestran algunos ejemplos y anotaciones en materia tributaria que el contribuyente puede considerar para evaluar los riesgos y establecer los controles fiscales.

Cuando hay apropiados controles internos fiscales, el contribuyente asegurará reducir los riesgos tributarios de incurrir en infracciones y sanciones determinadas por la Administración Tributaria.

El contribuyente debe tener presente la integridad, los principios y valores éticos del negocio con las políticas y desarrollo de los encargados de ejecutar los controles; la competencia profesional y responsabilidad. Se mencionan los siguientes factores que ayudarán al entendimiento de los controles que deben de aplicar:

El personal a cargo de ejecutar los controles debe de contar con la integridad y valores éticos.

Supervisión sobre la responsabilidad de la ejecución del control

Experiencia y responsabilidad por parte del encargado del control.

Ejemplo:

El personal encargado del departamento de impuestos cuenta con experiencia de más de 5 años en el puesto realizando la verificación de que las transacciones en materia tributaria se encuentren según lo establecido en las leyes vigentes con la documentación de soporte correspondiente.

Es importante hacer mención de la definición de riesgos fiscales o tributarios se define como “eventos inesperados que afectan adversamente el marco fiscal establecido” (OECD, 2008)

El contribuyente debe de identificar y eliminar cualquier posible riesgo tributario, así como también actuar de forma oportuna con la finalidad de la prevención de posibles multas por no contar con la información cuando sea requerida por la Administración Tributaria. Se mencionan los siguientes factores para evaluar los riesgos:

Se debe tener claro los objetivos de identificar y evaluar los riesgos tributarios.

Identificar y analizar cómo reducir los riesgos tributarios.

Evaluar posibles cambios que puedan afectar de forma importante la ejecución del control interno fiscal.

Es importante mencionar que el contribuyente debe de identificar los posibles riesgos previo a que sea fiscalizado por la Administración Tributaria.

Ejemplo de Riesgo:

R_001 No tener disponible la información y documentación de soporte solicitada en los requerimientos de información por la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los tres (3) días hábiles.

Un componente importante son las actividades de controles, las cuales son acciones establecidas a través de políticas y procedimientos que contribuyen a garantizar que se lleven a cabo para minimizar los riesgos fiscales. (Instituto de Auditores Internos de España y PWC, 2020) Se mencionan los siguientes factores que se consideran importantes:

Seleccionar actividades de control que contribuyan a reducir riesgos fiscales en el negocio.

Seleccionar y desarrollar actividades de controles de tecnología para el logro de los objetivos.

Implementar las actividades de control fiscal a través de políticas y procedimientos.

El contribuyente debe identificar los controles que mitiguen el riesgo y las actividades que ejecutará el encargado del control.

Ejemplos de controles:

C_001 De forma mensual el contador general archiva los documentos originales y fotocopias de los libros de compras y ventas de forma física y electrónica, así como todo el soporte correspondiente.

C_002 De forma mensual el asistente contable realiza las conciliaciones bancarias de las distintas cuentas nacionales y extranjeras que posee la entidad y archiva la documentación original y sus respectivas copias.

C_003 De forma trimestral el encargado del departamento fiscal revisa que todas las operaciones en materia tributaria cuenten con la respectiva documentación de soporte incluyendo las fotocopias correspondientes.

Es importante la información y comunicación relacionada con los controles fiscales para evaluar si en realidad se está implementando dichos controles identificando el orden, la eficiencia y la eficacia. Tomar en consideración lo siguiente:

Generar y utilizar información de calidad para apoyar el funcionamiento de los controles.

Comunicar internamente los objetivos y las responsabilidades del control interno fiscal.

El contribuyente debe de efectuar un monitoreo constante sobre la ejecución de los controles implementados, estos pueden ser de forma semanal, mensual, trimestral, semestral o anual, dependerá del volumen de transacciones que realice el negocio.

Tomar en consideración lo siguiente:

Verificar que los controles diseñados e implementados se efectúen de forma eficiente.

Evaluar y comunicar oportunamente las deficiencias del control interno fiscal a los responsables de acciones correctivas.

Al momento que los controles no se estén realizando de forma oportuna y eficiente se debe de informar al encargado del negocio para poder encontrar la forma de corregirlos.

Ejemplo de procedimientos de monitoreo:

P_001 De forma semestral el encargado del departamento fiscal agenda reunión con el encargado del negocio para informarle sobre el cumplimiento o incumplimiento de los controles implementados.

Es de mencionar que se considera fundamental que los contribuyentes conozcan de la importancia de implementar controles sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la documentación de soporte en cada uno de los ciclos de negocios con el fin de evaluar la situación en que está operando cada área y monitorear los controles verificando que se encuentren implementados de forma eficaz para evitar cometer infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora y sanciones impuestas por la Administración Tributaria.

Los riesgos fiscales requieren controles efectivos tanto para la prevención, detección, así como también la reducción del alcance que el riesgo tiene, no solamente para evitar infracciones, sanciones o pago de impuestos inesperados, sino también en instancias mayores para evitar delitos fiscales y que sancionen al contribuyente de forma penal.

- **Entrega de documentación**

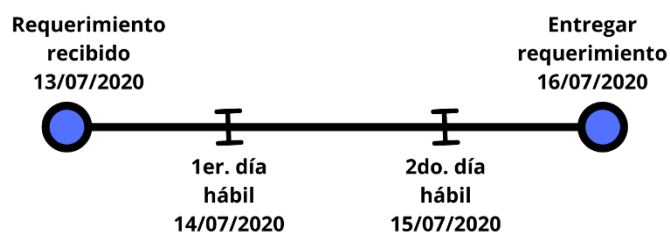
La segunda solución preventiva para evitar incurrir en infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora, es entregar la documentación solicitada por la administración tributaria dentro de los tres (3) días hábiles, con el fin de evitar la sanción o delito tributario.

El auditor tributario debe notificar de forma personal al contribuyente según el artículo 130 del Código Tributario; al momento de realizar la notificación le debe entregar copia de la actuación, en este caso copia del requerimiento de información

Si al contribuyente le notifican requerimiento de información tendrá plazo de tres (3) días hábiles improrrogables para entregar información de acuerdo al artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91.

Es importante mencionar el plazo, tal y como lo indica el artículo 8 literal c) del Código Tributario, Decreto 6-91 los plazos comenzarán a correr a partir del día hábil siguiente de recibido el requerimiento de información, por ejemplo: *Un contribuyente recibió un requerimiento de información el día lunes 13 de julio de 2020 a las 8:00 horas, en el cual se le indica en dicho requerimiento que tiene tres días para entregar la información.* En este caso, el compute de tiempo comenzará a partir del día siguiente, por lo cual los tres días se verán reflejados de la forma siguiente:

Gráfica 4. Requerimiento de tres (3) días



Fuente: elaboración propia

Sin embargo, el auditor tributario consultará en los sistemas informáticos de la Administración Tributaria, si el contribuyente cumplió con la obligación tributaria de presentar las declaraciones del periodo que revisará y si determina que se encuentra con omisión en la presentación de una o más declaraciones, procederá a elaborar primeramente el requerimiento de tres días mencionado anteriormente y también deberá elaborar el requerimiento de información con plazo de diez (10) días hábiles cuando se soliciten declaraciones de acuerdo al artículo 107 del Código Tributario.

Tomando el ejemplo anterior, la Administración Tributaria verificó que el contribuyente cuenta con omiso en la presentación de las declaraciones sujetas a revisar, el mismo día el auditor hará la entrega de dos requerimientos, el de los tres (3) días descrito anteriormente y también entregará requerimiento de diez (10) días solicitando las declaraciones.

Gráfica 5. Requerimiento diez 10 días (aplicable solo para declaraciones)



Fuente: elaboración propia

En la entrega de la documentación pueden surgir los siguientes escenarios:

Evacuación total de la documentación requerida

Los contribuyentes entregarán la información y documentación de soporte solicitada por los técnicos de fiscalización o auditores tributarios nombrados, evacuando todos los puntos del requerimiento dentro del plazo fijado en ley, posteriormente recibirán el acta correspondiente indicando que no existió inconveniente que conllevara a cometer infracción, por lo cual procederán a la fiscalización y ejecución de auditoría de los puntos entregados.

Evacuación parcial de la documentación requerida

La información que es requerida por los auditores tributarios por medio de requerimiento de información y no se cumple con la evacuación total, pero el contribuyente entrega información parcial, el auditor levantará acta de los hechos en el cual indicará que el contribuyente fue requerido con la información, pero no se cumplió con la totalidad de documentación del requerimiento de información.

La evacuación parcial de la documentación manifiesta la voluntad positiva por parte del contribuyente el deseo de contribuir con las obligaciones tributarias establecidas en ley que tiene con la Administración Tributaria respecto al cumplimiento, pero no lo exime a que sea sancionado si no cumple con la evacuación total.

Con la presentación parcial de la documentación no se podrá determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que, según el criterio del auditor el contribuyente tomará el riesgo de que incurra en infracción tributaria así sea por no cumplir con algún punto solicitado en el requerimiento de información y en estas situaciones si es relevante la información no presentada, el auditor tributario determinará solicitud por vía judicial.

El único motivo por el cual el contribuyente puede entregar información después (3) tres días hábiles es por el extravió de documentos contables, por lo que, el contribuyente debe acudir a la Policía Nacional Civil o al Ministerio Público para presentar la denuncia de extravió de documentos, en la cual debe de relatar los hechos e indicar que tipo de documentos extravió, debe de realizarse dentro del plazo de tres (3) meses contando a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá de acreditarse según el artículo 112 "A" numeral 4) del Código Tributario.

Es importante indicar que dentro de un proceso administrativo y en el caso específico de un requerimiento de información, debe presentar la documentación solicitada en el plazo indicado en dicho requerimiento, por lo que al momento de presentar la documentación requerida, deberá indicar la razón por la cual no cuenta dicha documentación que deberá acreditarse con el soporte que sería los documentos legales emitidos por el Ministerio Público y Policía Nacional Civil.

Se considerará negativa de presentar la documentación de la información requerida cuando el contribuyente no responda al requerimiento de información, por lo tanto, los auditores adjuntarán al expediente la constancia de las actuaciones, en caso de manifestación expresa por parte del contribuyente requerido y dejará constancia también del derecho de defensa que lo respalda.

De acuerdo al artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala el derecho de defensa es inviolable de la persona, nadie podrá ser privado de sus derechos, sin haber sido oído y vencido en los procesos legales correspondientes ante una entidad competente, así mismo se encuentra considerado en el artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 la persona debe de tener el debido proceso que corresponde y en el artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad indica que todo procedimiento administrativo o judicial si fuere el caso deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

4.3.2. Solución Correctiva

- **Pago de sanción impuesta**

La sanción impuesta según lo establecido en el artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91, corresponde al 1% sobre los ingresos brutos ya sea de forma mensual, trimestral o anual según el periodo que la Administración Tributaria esté fiscalizando, y si la sanción fue impuesta por negarse de forma inmediata en los casos de verificación e inspección de establecimientos, medios de transportes, depósitos, cajas registradoras, oficinas en los casos que sea considerado por la SAT requerir el acceso inmediato para evitar cualquier posible riesgo de destrucción de evidencias la sanción se duplicará, es decir, será del 2% sobre los ingresos brutos.

Procedimiento

El auditor tributario realizará el acta administrativa de conformidad con el artículo 151 del Código Tributario, dejando evidencia en la forma en que el contribuyente incurrió en infracción de resistencia, al momento de levantamiento del acta debe estar presente el contribuyente o designado según ley, firmará y entregará copia para constancia correspondiente.

Existen situaciones en que a los contribuyentes se le citará por vía telefónica o medio electrónicos y si no atienden la Administración Tributaria realizará una citación y notificará legalmente, en el caso en que el contribuyente no atienda el objeto ni la fecha de la citación, dejará constancia en el acta correspondiente y procederá a suscribir sin firmante del contribuyente.

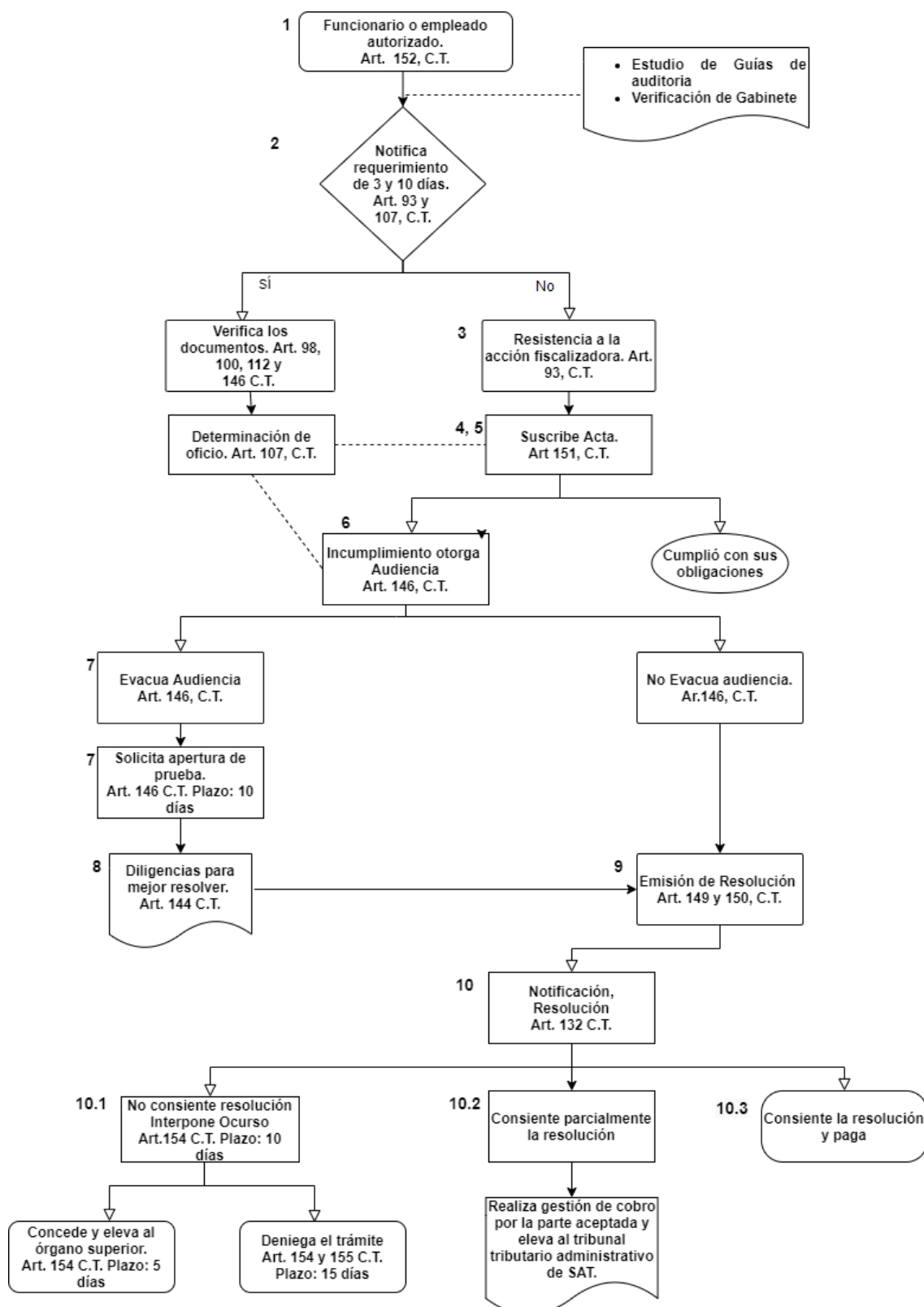
Cuando se incurra en infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora y el contribuyente acepte realizar el pago de la multa impuesta, la división de recaudación o en oficinas tributarias extenderán el formulario de Ingresos cobranza SAT-0811 (ver anexo III) el contribuyente debe llevar el documento que conste de la sanción impuesta; audiencia o resolución según en cómo se presente el proceso según lo contenido en los artículos 143 al 160 del Código Tributario.

Se debe de presentar el formulario en los bancos autorizados para realizar el pago de la multa, al momento que realiza el pago, podrá generar constancia de recepción de formulario en Declaraguat en la sección de “Buscar Formulario” ingresando el número de formulario y número de acceso el cual detallará las especificaciones generales del valor pagado. (ver anexo IV y V)

Si en dado caso el contribuyente no está de acuerdo con la sanción impuesta puede aplicar procedimientos administrativos tributarios para presentar su inconformidad según los establecidos en el Código Tributario.

En el Anexo I, se presenta una guía para orientar a los contribuyentes sobre las generalidades de los requerimientos de información solicitados, los procedimientos administrativos tributarios en el caso que haya sido sancionado y no se encuentre conforme con lo impuesto por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Gráfica 6. Diagrama de pasos del procedimiento Administrativo Tributario |

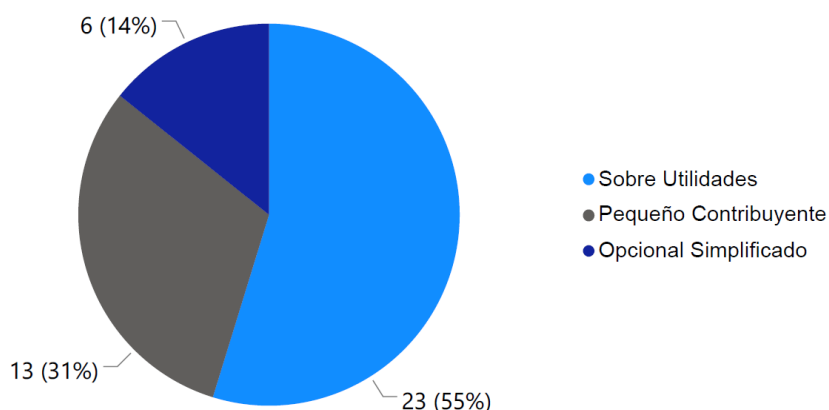


Fuente: elaboración propia con base al Código Tributario, Decreto 6-91

4.4. Evaluación de Infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

La encuesta fue elaborada con base al tema planteado, por lo tanto, se analizan las consecuencias y soluciones al incurrir en resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, con base a los cuestionamientos alcanza una perspectiva de la opinión de los contribuyentes, esto con el fin de tener un diagnóstico sobre el conocimiento de dicha Infracción, se realizó encuesta a 42 contribuyentes de diferentes regímenes.

Gráfica 7. Régimen de contribuyentes encuestados



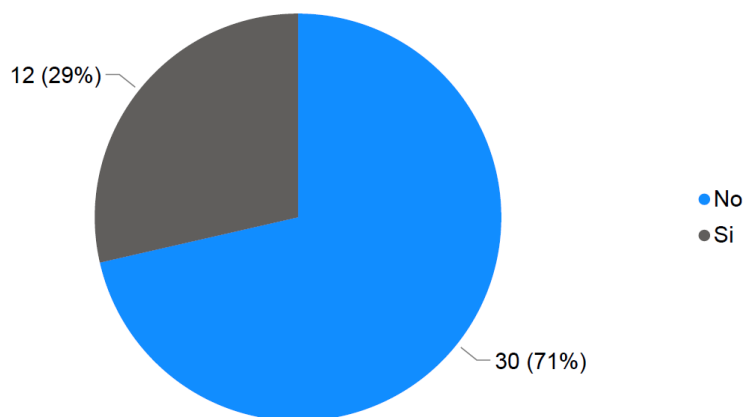
Fuente: elaboración propia

A continuación, se presentan los resultados obtenidos de las encuestas realizadas a 42 contribuyentes, dichas encuestas se realizaron con respuesta múltiple y con respuesta cerrada; 23 contribuyentes que representan el 55% inscritos en el régimen utilidades, 13 contribuyentes que representan el 31% en el régimen de pequeño contribuyente y 6 contribuyentes que representan el 14% en el régimen de opcional simplificado.

a) Pregunta número uno

¿Tiene conocimiento de qué realizar al momento que recibe un requerimiento de información por SAT?

Gráfica 8. **Conocimiento de que realizar cuando recibe requerimiento de información**



Fuente: elaboración propia

La pregunta se realizó con respuestas de forma cerrada, es decir con respuesta de “sí” o “no”, 31 contribuyentes que representan el 71% de los encuestados indicaron que no tienen conocimiento de que realizar al momento de recibir requerimientos de información y 11 contribuyentes que representan el 29% de los encuestados respondieron que sí tienen conocimiento al momento de recibir un requerimiento de información.

La ley como tal, no indica que realizar previo a recibir un requerimiento de información y las capacitaciones por parte de SAT con respecto a este tema son mínimas.

b) Pregunta numero dos

¿Cuál es su opinión acerca de los requerimientos de información realizados por SAT?

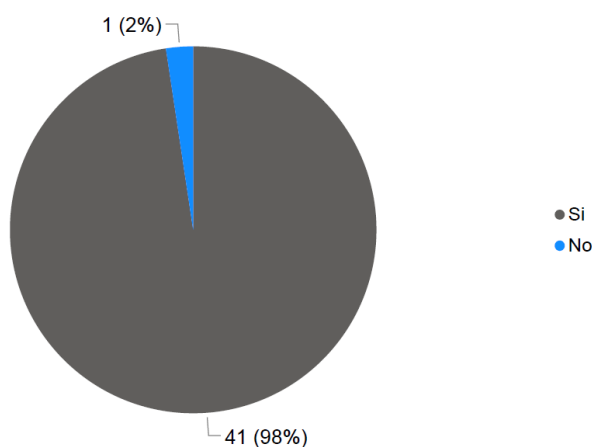
La pregunta se realizó con respuestas de selección múltiple “mala”, “buena”, “muy buena”, 17 contribuyentes que representan el 40% de los encuestados indicaron su opinión como buena, 15 contribuyentes que representan 36% de los encuestados como mala y 10 contribuyentes que representan 24% de los encuestados indicaron muy buena.

Los contribuyentes tienen presente que los requerimientos de información son para revisar que se hayan cumplido con las obligaciones tributarias, esto con el fin de no afectar la recaudación tributaria.

c) Pregunta número tres

¿Cree que es necesario una guía de cómo atender los requerimientos de información por SAT y los procedimientos administrativos que posee?

Gráfica 9. **Guía de orientación para atender los requerimientos de información**



Fuente: Elaboración propia

La pregunta se realizó con respuestas de forma cerrada, es decir con respuesta de “sí” o “no”, 41 contribuyentes que representan el 98% de los encuestados indicaron que es

necesario una guía de cómo atender los requerimientos y 1 contribuyente que representa el 2% de los encuestados indicó que no era necesario.

Al tener una guía de que realizar cuando recibe un requerimiento de información se podría reducir las multas por no tener la preparada la documentación cuando es requerida, así como también los procedimientos que posee al momento de ser sancionado por infracción.

d) Pregunta número cuatro

¿Ha presenciado abuso de autoridad por parte de los auditores de SAT?

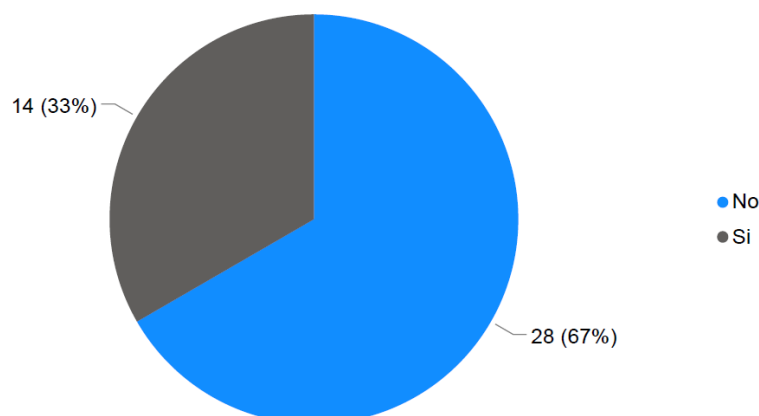
La pregunta se realizó con respuestas de forma cerrada, es decir con respuestas “sí” o “no”, 25 contribuyentes que representan el 60% de los encuestados indicaron que no presenciaron abuso de autoridad y 17 contribuyentes que representan el 40% de los encuestados indicaron que sí presenciaron abuso de autoridad.

Los contribuyentes que han sido fiscalizados, la mayor parte no ha presenciado abuso de autoridad por parte de los auditores tributarios nombrados por la Administración Tributaria.

e) Pregunta número cinco

¿Sabe que procedimiento realizar al momento de ser fiscalizado por SAT?

Gráfica 10. **Conocimiento sobre los procedimientos al ser fiscalizado por SAT**



Fuente: elaboración propia

La pregunta se realizó con respuestas de forma cerrada, es decir con respuestas de “sí” o “no”, 30 de los contribuyentes que representan el 67% de los encuestados respondieron que no saben que procedimiento realizar y 14 contribuyentes que representan el 33% de los encuestados respondieron que sí saben que realizar al momento de ser fiscalizados.

La mayor parte de contribuyentes no tiene conocimiento de que procedimientos puede realizar cuando es fiscalizado, al momento que incurre en infracción y es sancionado.

f) Pregunta número seis

¿Qué recomienda para poder mejorar la atención a los requerimientos de información realizados por SAT?

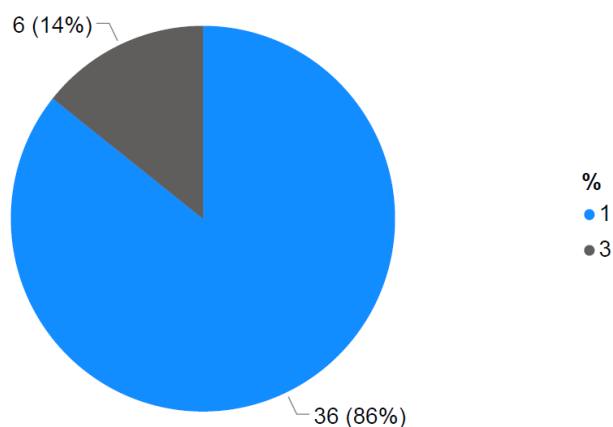
La pregunta se realizó con respuestas de selección múltiple, es decir con respuestas como; “mayor capacitación para atender los requerimientos de información” o “mejorar la atención a los contribuyentes”, por lo cual, 26 contribuyentes que representan el 62% de los encuestados indicaron mayor capacitación para atender los requerimientos y 16 contribuyentes que representan el 38% de los encuestados mejorar la atención a los contribuyentes por parte de SAT.

Mayor capacitación realizada a los contribuyentes el efecto que posee es reducir las faltas, ya que tiene una mejor visualización de que realizar al momento que recibe un requerimiento de información o bien cuando tiene sanción una impuesta.

g) Pregunta número siete

Seleccione la sanción correspondiente si se comete infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

Gráfica 11. **Conocimiento sobre la sanción administrativa**



Fuente: elaboración propia

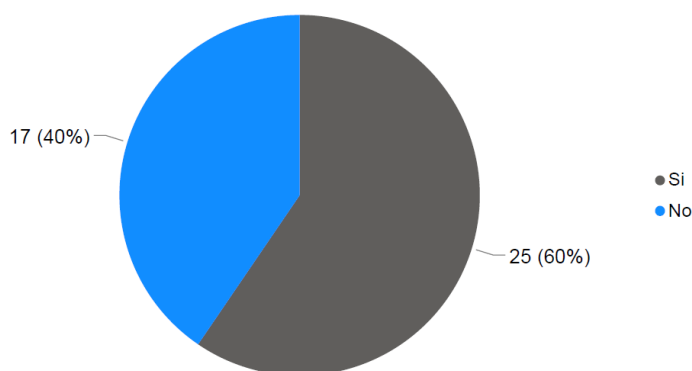
La pregunta se realizó con respuesta de selección múltiple, es decir con repuestas del porcentaje del 1 y 3 por ciento sobre los ingresos brutos obtenidos, 36 contribuyentes que representan el 86% de los encuestados contestaron que la sanción es de 1 por ciento y 6 contribuyentes que representan el 14% de los encuestados contestaron que la sanción es del 3 por ciento.

La mayor parte de los contribuyentes sabe el porcentaje de la sanción impuesta al cometer resistencia a la acción fiscalizadora, sin embargo, algunos contribuyentes por falta de interés o bien por desconocimiento de las leyes no tienen presente el porcentaje de la multa establecida en la ley.

h) Pregunta número ocho

¿Conoce cuáles son las consecuencias al realizar Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria?

Gráfica 12. Conocimiento de las consecuencias al cometer infracción



Fuente: elaboración propia

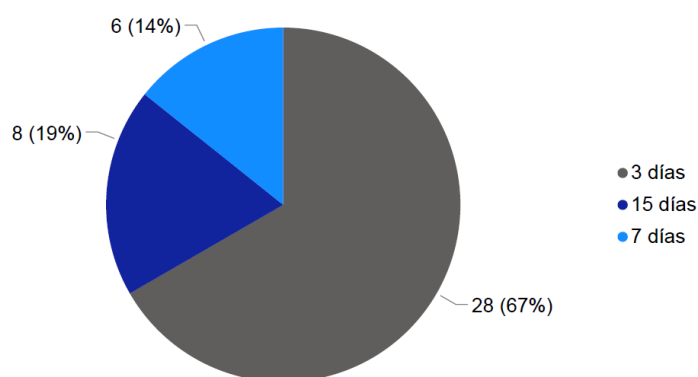
La pregunta se realizó con respuestas de forma cerrada, es decir con respuestas de “sí o no”, por lo cual 25 contribuyentes que representan el 60% de los encuestados indicaron que si conocen las consecuencias y 17 contribuyentes que representan el 40% de los encuestados indicaron que no conocen las consecuencias al realizar dicha infracción.

Los contribuyentes tienen en claro las consecuencias al cometer resistencia a la acción fiscalizadora, no obstante, eso no disminuye la posibilidad que incurran en dichas infracciones.

i) Pregunta número nueve

¿Cuántos días tiene para presentar los requerimientos solicitados por SAT?

Gráfica 13. Días para presentar requerimientos de información



Fuente: elaboración propia

La pregunta se realizó con respuesta de selección múltiple, es decir con respuestas de 3 días, 7 días o 15 días, por lo cual, 28 contribuyentes que representa el 67% de los encuestados contestaron que tienen 3 días para presentar la información, 15 contribuyentes que representan el 19% de los encuestados indicaron que tienen 15 días para presentar la información y 6 contribuyentes que representan el 14% de los encuestados indicaron que tienen 7 días para presentar información.

Los contribuyentes por falta de conocimiento de lo establecido en ley, no tienen presente el plazo, es de mencionar algunos de los contribuyentes encuestados indicaron que desean que se amplíe el plazo para la entrega de la información requerida porque es muy corto.

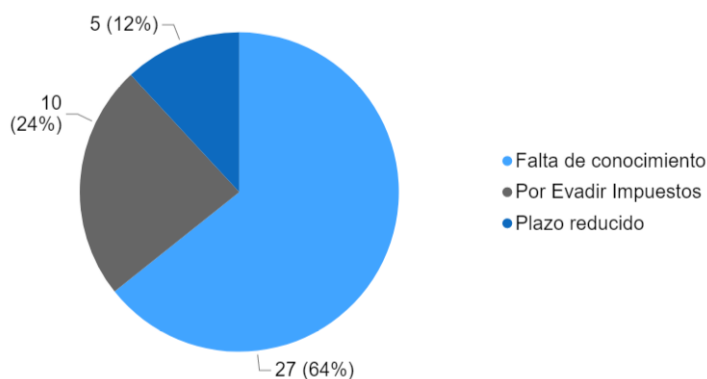
j) Pregunta número diez

¿Por qué cree usted que se incurre en Infracciones Tributarias?

La pregunta se realizó con respuesta de selección múltiple, es decir, “por falta de conocimiento sobre que procesos realizar” o “por evadir impuestos”, “plazo muy reducido” 27 contribuyentes que representan el 64% de los encuestados contestaron por falta de conocimiento sobre que procedimientos realizar, 10 contribuyentes que representan el 24% de los encuestados indicaron por evasión de impuestos y 5

contribuyentes que representan 12% de los encuestados indicaron por plazo muy reducido.

Gráfica 14. **Causas que conlleva a los contribuyentes cometer Resistencia**



Fuente: elaboración propia

La mayoría de los encuestados indicó que tiene desconocimiento en las leyes tributarias, por la dificultad de la aplicación de las mismas, por evasión de sus obligaciones y otra parte de contribuyentes indicó que se incurre en infracción por ganar tiempo para la entrega de la documentación ya que el plazo es muy reducido.

Los anteriores cuestionamientos se realizaron con el fin de tener una evaluación sobre el conocimiento que tienen los contribuyentes de acuerdo a la infracción de resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Cuadro 4. **Resumen de consecuencias y soluciones al cometer Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria**

Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria	Consecuencias	Soluciones
	El contribuyente puede ser sancionado por la Administración Tributaria o por un Juez en el ramo penal.	Las soluciones que se presentan para los contribuyentes son las siguientes:
Infracción Tributaria de Resistencia a la Acción Fiscalizadora La competencia le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).	Sanción Administrativa Corresponde a la multa de 1% sobre los ingresos brutos que tenga el contribuyente de acuerdo al periodo que la SAT esté fiscalizando, este puede ser mensual, trimestral o anual, la cual se encuentra regulada en el artículo 93 del Código Tributario, decreto 6-91. Cualquier acción u omisión que impida el acceso inmediato a la Administración Tributaria para evitar el riesgo de alteración o destrucción de evidencias la sanción puede duplicarse.	Solución preventiva: Se basa en que los contribuyentes pueden implementar controles internos fiscales, con el fin de tener toda la información y documentación de soporte sobre las transacciones para evitar cometer la infracción de Resistencia al momento que la SAT le entregue requerimiento de información. Solución correctiva: Realizar el pago de las multas correspondientes por las sanciones impuestas. En caso que el contribuyente no esté de acuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria, podrá interponer procedimientos administrativos tributarios evaluando el costo-beneficio al aplicarlos.
Delito Tributario de Resistencia a la Acción Fiscalizadora La competencia le corresponde a Juez del ramo penal.	Sanción Penal Comete 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, 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, será sancionado con prisión de uno a seis años y multa del 1% de los ingresos brutos del contribuyente, durante el periodo mensual, trimestral o anual que se revise, si se produce reincidencia habrá cancelación definitiva de patente de comercio. Art. 358 "D" Código Penal, Decreto 17-73.	Solución Preventiva: Cuando la SAT traslada el caso a un juez competente y se dicta la Providencia de Urgencia se recomienda al contribuyente entregar la información requerida dentro del plazo de 10 días contados a partir de la notificación de la resolución según el art. 170 "A" del Código Tributario para evitar que lo sancionen en la vía penal como Delito Tributario de Resistencia a la Acción Fiscalizadora. Solución Correctiva: Realizar el pago de la multa correspondiente, aunque dicho pago de la sanción no lo libera de su responsabilidad penal, es decir que no exonera al contribuyente de la privación de libertad que puede ser de un año a seis años y si es reincidente se puede cancelar la patente de comercio.

Fuente: elaboración propia

Conclusiones

1. Las principales causas para que los contribuyentes cometan Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria por no entregar la información requerida dentro del plazo indicado en el artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91 lo constituyen por la falta de conocimiento de la legislación tributaria, la evasión fiscal y ausencia de moral tributaria.
2. La mayoría de los contribuyentes desconocen las consecuencias cuando cometen infracción o delito tributario por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, de igual modo, desconocen lo que deben de realizar posterior a ser sancionados, esto debido a que no cuentan con capacitaciones específicas sobre los procedimientos que deben ejecutar.
3. Se determinó que los contribuyentes no cuentan con soluciones preventivas con el fin de presentar toda la documentación requerida dentro del plazo establecido en ley que les ayude a evitar cometer infracciones y en instancias mayores delitos tributarios, así como también no cuentan con soluciones correctivas después de haber sido sancionados por la Administración Tributaria o un juez competente.
4. A los contribuyentes se les dificultan las acciones que deben realizar al momento de recibir requerimientos de información por los auditores tributarios, así como sobre la aplicación de los procedimientos tributarios que deben presentar para su defensa en la vía administrativa cuando están en desacuerdo con la sanción impuesta por la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Recomendaciones

1. Es de importancia que la Superintendencia de Administración Tributaria incluya capacitaciones constantes sobre el tema de generalidades de fiscalización con el fin de aumentar la educación tributaria sobre qué procedimientos realizar al momento de recibir requerimientos de información, así como promover la transparencia y eficiencia para aumentar la percepción positiva de la ejecución y administración en sus funciones incrementando la moral tributaria en los contribuyentes.
2. A los contribuyentes considerar la importancia de las obligaciones tributarias, así como las consecuencias de incurrir en Resistencia a la Acción Fiscalizadora que pueden afectar su patrimonio y en instancias mayores la privación de libertad por no cumplir con atender los requerimientos de información de la Administración Tributaria.
3. Las soluciones para los contribuyentes que incurran en Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, son las siguientes: 1) preventiva: implementar un adecuado control interno fiscal para evitar posibles riesgos tributarios de ser sancionados y tener la información y documentación solicitada en los requerimientos de Información para entregarla dentro del plazo en ley. 2) correctiva: si el contribuyente incurre en infracción o delito deberá realizar el pago de la sanción recibida y si en dado caso no se encuentra de acuerdo con la sanción aplicar los procedimientos administrativos tributarios.
4. A los contribuyentes a capacitarse y aumentar su conocimiento sobre las acciones que debe de tomar al momento que son fiscalizados y reciben requerimientos de información, de igual forma sobre la aplicación de los procedimientos administrativos que se encuentran en el Código Tributario que deben de realizar cuando no se encuentran de acuerdo con las sanciones impuestas por la Administración Tributaria.

Bibliografía

Argueta, M. (2005). *La pena de multa conforme al código penal y la necesidad de que el juez, previo a decretarla se auxilie de un informe socioeconómico y psicológico en los delitos cuya sanción sea la multa*. Guatemala: Editorial Universitaria.

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2012). *Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria No. 9069*. Costa Rica: La Gaceta, Diario Oficial.

Boletín Oficial del Estado. (2019). *Ley General Tributaria y sus Reglamentos*. Madrid, España: BOE.

Cámara de diputados del congreso de la unión. (1981). *Código Fiscal de la Federación*, Última reforma publicada DOF 12-12-2011. México: Diario oficial de la federación.

Congreso de la República de Guatemala. *Código Penal y sus reformas (1973)*, Decreto 7-73. Guatemala: Diario Oficial de Centroamérica.

Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus reformas (1991)*, Decreto 6-91. Guatemala. Diario oficial de Centroamérica.

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

Giulliani Fonrouge, C. (2011). *Derecho Financiero*. Argentina: La Ley 2011, décima edición.

Gomez, Oscar. O. (2008). *Análisis jurídico de los incentivos fiscales y beneficios tributarios a favor de las entidades*. Guatemala: Editorial Universidad de San Carlos.

Lemus, Abigail. (2012). *El sistema Tributario guatemalteco ante la Resistencia a la Acción Fiscalizadora*. Guatemala: Editorial Universidad Galileo.

Ley del organismo judicial (1989)., *Decreto 2-89* Guatemala: Diario Oficial de Centroamerica.

Ley Organica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998)., *Decreto 1-98* . Guatemala: Diario Oficial de Centroamerica.

Matus Benavente, M. (1964). *Finanzas Públicas*. Editorial Juridica de Chile.

Mejía, L. (2011). *Análisis Jurídico de la aplicación del plazo determinado en el código tributario para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria*. Guatemala: Editorial Universidad de San Carlos

Miler, H. (2013). *Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria en Guatemala*. Guatemala: Editorial Universidad de San Carlos.

Montenegro Cossio, *Infracciones y Delitos Tributarios* (pág. 518). Lima, Perú: Ga Juridica.

Ossorio, Manuel (1987) *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Buenos Aires, Argentina. Editorial: Heliasta.

Oscar, V. (2008). *Regularización de la factura telematica en la legislación tributaria guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional*. Guatemala: Editorial Universitaria.

Portillo, M. C. (2017). *Infracciones y sanciones tributarias según el código tributario guatemalteco*. Guatemala: Editorial Universitaria.

Ramos, A. (2016). *Análisis Jurídico del procedimiento de requerimiento de información tributaria y sanción a la infracción de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria*. Guatemala: Editorial Universidad de San Carlos.

Rengibo & Vigo (2013) *Incidencia de las infracciones tributarias en la situación económica y financiera de las PYMES del sector calzado APIAT*. Perú. Editorial Universidad Privada Antenor Orrego.

Sánchez, A. M. (2016). *Estructura socioeconomica*. México: Grupo Editorial Patria.

Say Avila, J. M. (2018). *Derecho a no auto inculparse en el procedimiento de fiscalización de la superintendencia de administración tributaria*. Guatemala. Editorial Universidad de San Carlos.

Shoepen, R. (1994). *Sistema Sancionatorio Tributario*. Infracciones y delitos. Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Solórzano, L. H. (2019). *Cultura tributaria y su impacto en el cumplimiento de los deberes formales y materiales de los obligados tributarios inscritos como profesionales independientes que pertenecen al cantón central de puntarenas distrito primero, en el período 2018*. Costa Rica: Universidad Tecnica Nacional, sede el pacifico.j

Superintendencia de Administración Tributaria. (2018). *Plan Estrategico Institucional 2018-2023*. Guatemala: Publicaciones SAT.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. *Instructivo del trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en Artes*. (agosto 2018). Guatemala, Editorial Universitaria

Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Egrafía

Asamblea legislativa de la república de el salvador. (2000). *Codigo Tributario*. Salvador: Diario Oficial obtenido de <https://n9.cl/hoe0>

Castañeada, Galán y Martínez (2015) *Las facultades de fiscalización y control de la Administración Tributaria como mecanismo para prevenir combatir y erradicar la evasión fiscal en el Salvador*. Ciudad Universitaria San Salvador: editorial Universitaria. Obtenido de <https://n9.cl/836x>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. (Julio de 2000). *Manual para las Administraciones Tributarias*. Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2000_manual_para_a_att_netherlands_ciat.pdf

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. (Julio de 2003). *Manual de Fiscalización – Refuerzos de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de America Latina y el Caribe*. Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2000_manual_para_a_att_netherlands_ciat.pdf

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. (octubre de 2010). *Los modelos de fusión, su compatibilidad y viabilidad con la función tributaria*. Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2010/Espanol/2010_conf_pari_s_1.1_villeda_guatemala.pdf

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (21 de 03 de 2017). (CIAT). *Los principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad – Breve Síntesis Conceptual*. Obtenido de <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>

Chile, M. (06 de agosto de 2010). Chile Monroy. *Delito de Resistencia a la Fiscalización*. Obtenido de <http://www.chilemonroy.com/docs/1281047216Delito%20resistencia%20a%20la%20fiscalizacion%2006-08-10.pdf>

Galindo, Mario (diciembre 2018) *La pirámide de Kensel o Jerarquía Normativa en la nueva CPE y el Derecho Autonómico. Bolivia*. Obtenido de: http://www.scielo.org.bo/pdf/rjd/v7n9/v7n9_a08.pdf

ICEFI. (Diciembre de 2007). *Historia de la tributación en Guatemala (Desde los mayas hasta la actualidad)*. Guatemala: Editorial ICEFI. Obtenido de https://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf

Instituto de Auditores Internos de España y PWC. (15 de julio de 2020). *Control Interno-Marco Integrado, Resumen Ejecutivo COSO III, Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission*. Obtenido de https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/coso-resumen-ejecutivo.original.pdf

Juridica, E. (mayo de 2020). *Enciclopedia Juridica Sanción*. Obtenido de <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/sanci%C3%B3n/sanci%C3%B3n.htm>

Juridica, E. (mayo de 2020). *Enciclopedia Juridica Potestad Sancionatoria*. Obtenido de <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/potestad-sancionadora/potestad-sancionadora.htm>

Ochoa, A. E. (junio de 2010). *Derecho constitucional tributaria*. Guatemala. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/1817/orientacion-legal-y-derechos-de-contribuyentes/11593/principios-constitucionales-del-derecho-tributario-guatemalteco.pdf>

Real academia Española. (2019). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/principio>

Rodríguez, E. (Julio de 14 de 2015). Nuñez Dubon y Asociados. *Implicación de la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria* Obtenido de <http://www.nunezdubonyasociados.com/sitio/index.php/noticias/382-nunez-dubon-y-asociados>

Sistema de Información Legislativa (SIL). (junio de 2020). *Fiscalización en México* Obtenido de <http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=274>

Superintendencia de Administración Tributaria. (15 de julio de 2020). *Cultura Tributaria* . Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/cultura-tributaria/>

Superintendencia de Administración Tributaria. (junio de 2020). *Organos y dependencias*. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/organos-y-dependencias-sat/#:~:text=La%20Intendencia%20de%20Fiscalizaci%C3%B3n%20es,y%20aduaneras%20sustantivas%20y%20formales.>

Superintendencia de Administración Tributaria. (agosto de 2020). *Medida cautelar de providencia conforme a los artículos 170 del Código Tributario 530 del Código Procesal Civil y Mercantil*. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/1817/orientacion-legal-y-derechos-de-contribuyentes/11571/medida-cautelar-de-providencia-de-urgencia-conforme-los-articulos-170-del-codigo-tributario-530-del-codigo-procesal-civil-y-mercantil.pdf>

Superintendencia de Administración Tributaria. (30 de mayo de 2020). *Portal SAT. ¿Qué es la SAT?* Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>

Vesco Consultores. (2017). *Requerimientos de Información SAT: La guía que no puedes perderte* Obtenido de <https://www.vesco.com.gt/blog/requerimiento-de-informacion-sat/>

Wolters Kluwer. (junio de 2020). *Guías Jurídicas Derecho Tributario*. Obtenido de https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAA AAAAEAMtMSbF1jTAAASNjlwMztbLUouLM_DxblwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAmqdBpDUAAAA=WKE

Anexos

Anexo I Guía para el contribuyente sobre generalidades de fiscalización y procedimientos administrativos tributarios



Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Maestría en Gestión Tributaria
Realizado por: Licda Yennifer Pérez



GUÍA SOBRE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS AL INCURRIR EN RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA

Objetivo:

La presente guía es para orientar al contribuyente sobre los pasos que debe de realizar al momento que recibe un requerimiento de información y los procedimientos que posee cuando es sancionado por cometer infracción de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria y no está de acuerdo.

Abreviaturas:

C.T = Código Tributario **Art.** = Artículo

SAT = Superintendencia de Administración Tributaria



Requerimiento de Información

Es la información y documentación de soporte en materia tributaria solicitada por la SAT para que verifique que el contribuyente está cumpliendo con las obligaciones que le son conferidas en ley.

Días Hábiles

Los días hábiles se consideran cuando la Administración Tributaria preste servicios al público, no se tomarán en cuenta los días inhábiles, si en dado caso se venciera el requerimiento de información en un día inhábil por cualquier causa, se prorrogarán hasta el primer día hábil inmediato siguiente. Art. 8, numeral 5) C.T.



Plazo para entrega de Información requerida

Los días que cuenta el contribuyente para entregar la información cuando se le notifica requerimiento de información son de **tres (3) días** hábiles improrrogables para presentar la documentación. Art. 93, C.T



Si al contribuyente le requieren declaraciones de impuestos y estas fueron omitidas o hay información por determinación de oficio, tendrá un plazo máximo de **diez (10) días hábiles**. Art. 107, C.T.



Cuando se destruya, extravíe o exista robo de documentación tendrá un plazo máximo de **tres (3) meses** contando a partir del hecho ocurrido para entregar la documentación, debe tener soporte de evidencia del percance. Art. 112 "A" numeral 4) C.T.



Extravío, destrucción o robo de documentación

Al momento que ocurra el hecho debe acudir a las autoridades competentes, es decir al Ministerio Público y a la Policía Nacional Civil para denunciar el hecho y así tener documentación de soporte.

Qué realizar ante un requerimiento de Información de SAT

El auditor tributario se presentará con nombramiento por la SAT y explicará el tiempo para entregar la información solicitada en cada punto del requerimiento de información.

Debe verificar que la información se encuentre en orden, si cuenta con un adecuado control interno fiscal no conllevará problemas para la presentación, tener en consideración entregar la información dentro del plazo y entregarla en día hábiles.

Consecuencias al no atender los requerimientos de información



Si no cumple con atender el requerimiento, SAT solicitará la información para efectuar la revisión y si en dado caso no atiende procederá a imponer sanción por incurrir en infracción y en instancias mayores solicitará la información por medio de un juez competente. Las consecuencias son:

1. **Sanción administrativa:** el contribuyente será sancionado con la multa de 1% sobre los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, dependerá de que periodo están fiscalizando puede ser mensual, trimestral o anual según el artículo 93 del C.T, penúltimo párrafo.
2. **Sanción Penal:** será sancionado con la multa descrita en el párrafo anterior y adicional con prisión de uno a seis años, según art. 358 "D" Código Penal.



Procedimientos Administrativos Tributarios

Los procedimientos que debe tomar en cuenta previo y después de incurrir en resistencia a la Acción Fiscalizadora por la Administración Tributaria son los siguientes:

1. Funcionario o empleado visita las instalaciones del Contribuyente

Todo procedimiento iniciará por el funcionario o empleado debidamente autorizado por la SAT que deberá contener el nombramiento al momento de la entrega y solicitud de los requerimientos de información.



2. Notificación de Requerimientos



El auditor tributario realiza la notificación de los requerimientos de información con plazo de 3 días hábiles y 10 días hábiles sobre determinación de oficio, este último solo es aplicable para los casos en que el contribuyente omita la presentación de las declaraciones según el art. 107, C.T.



Es de tener en cuenta que se pueden dar varios casos por los cuales el Auditor Tributario no podrá notificar y entregar los requerimientos de información, son los siguientes:

- El contribuyente se encuentra fuera del país
- Por muerte del contribuyente
- Por no encontrar a una persona idónea para la entrega del requerimiento

3. Resistencia en entrega de documentación

Al momento que se obstaculice la entrega de documentación dentro de los tres (3) días hábiles improrrogables solicitada por la Administración Tributaria, incurrirá en infracción de Resistencia a la Acción fiscalizadora. Art. 93, C.T.



4. Auditor Tributario suscribe acta por infracción cometida

De los hechos que pueden constituir incumplimiento de infracciones en materia tributaria, el auditor o técnico de fiscalización dejará constancia documentada.



El contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente. En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento correspondiente, a quién se advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata.

En caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o comparecencia, se suscribirá acta, haciendo constar tal hecho. Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad. Art. 151, C.T.

5. Sanción Impuesta

Si no presenta ninguna inconformidad y acepta la multa de la infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora, la Administración Tributaria le extenderá el formulario SAT-0811 Ingresos Cobranza para realizar el pago correspondiente en los bancos autorizados y se da por culminado el procedimiento administrativo.



Si en dado caso presenta inconformidad, es decir no está de acuerdo con la infracción impuesta puede proceder a otros procedimientos, los cuales se detallan a continuación:



6. Audiencia

Al momento que el contribuyente se encuentre inconforme con la sanción impuesta y no cumple en pagar dicha sanción, se le conferirá audiencia por diez (10) días hábiles improrrogables.

El contribuyente podrá expresar su conformidad con las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiéndole que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original. Art. 146, C.T.



El expediente continuará su trámite en lo referente a la sanción con los que el contribuyente o responsable esté inconforme.

7. Evacuación de audiencia y apertura de prueba

Si al evacuar la audiencia solicitare apertura a prueba, el período de prueba será otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, de la solicitud, será dentro de **diez (10) días** improrrogables a partir del **sexto (6o.) día hábil** posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. Art. 146, C.T.



8. Diligencias para mejor resolver



Mediante las diligencias para mejor resolver ya sea de oficio o petición de parte, se llevarán a cabo si se estima que con las pruebas aportadas en la evacuación de audiencia y el periodo de prueba, no fueron suficientes para sustentar adecuadamente la decisión de la autoridad tributaria.

El plazo es de 15 días hábiles máximo. Contra la resolución que la ordene no cabe recurso alguno. Art. 144 C.T.

9. Emisión de resolución

La Administración Tributaria analiza los argumentos, los medios de prueba, justificaciones y efectúa la liquidación final, la cual queda contenida en la resolución. El plazo para dictarla es de **30 días** hábiles siguientes a la terminación del plazo de la audiencia.

Los requisitos para solicitar resolución se encuentran en el artículo 150 del C.T. Si al dictarse la resolución se cometieren errores de carácter formal, podrán corregirse de oficio por la Administración Tributaria. La resolución corregida deberá notificarse al contribuyente o responsable y a las demás partes, si las hubiere.

10. Notificación de resolución

Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate.

Después de la notificación de la resolución se pueden dar tres escenarios:

- No consiente la resolución e interpone recurso
- Consiente parcialmente la resolución
- Consiente la resolución



10.1 No consiente la resolución e interpone recurso



La autoridad administrativa decidirá por medio de una resolución confirmar, revocar o anular la resolución emitida por una autoridad administrativa jerárquicamente inferior.

El recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente, el responsable o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación.

Recurso de Revocatoria

El recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación, dentro del plazo de diez **(10) días hábiles**, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.



Se pueden presentar dos escenarios al interponer el Recurso:

- **Concede y eleva al órgano superior:** si lo concede no podrá seguir conociendo el expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de la Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, en su caso, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo
- **Deniega el trámite:** si la Administración no resuelve concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria.

10.2 Consiente parcialmente la resolución

Se realizará la gestión de cobro al contribuyente y se elevará al tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria.



10.3 Consiente la resolución

Al momento que consiente la resolución realiza el pago correspondiente y se termina el proceso administrativo.

Anexo II. Ejemplo de Requerimiento de Información

 SAT SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">Gerencia: REGIONAL CENTRAL</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Programa:</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">Requerimiento:</td> </tr> </table>	Gerencia: REGIONAL CENTRAL	Programa:	Requerimiento:
Gerencia: REGIONAL CENTRAL				
Programa:				
Requerimiento:				

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

Contribuyente: **SOCIEDAD ANONIMA** NIT: _____

De conformidad con el nombramiento número _____ de fecha 16 de _____ de 2020, el Supervisor Tributario, Técnicos de Auditoría Tributaria, Auditor Tributario, Asistente de Fiscalización y/o Técnico de Fiscalización nombrados para verificar las obligaciones tributarias, con base en lo que establecen los artículos 19, 69, 94, 96, 100, 112, y 112 "A" del Decreto 6-91, Código Tributario y sus Reformas vigentes; artículos 20 y 21 del Decreto número 20-2006, artículo 68 numeral 8) de la Resolución Número 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria y en las facultades conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de los incisos a) e i) del artículo 3 de la Ley Orgánica, Decreto Número 1-98 del mismo Organismo, Artículo 368 del Código de Comercio, Decreto 2-70, Decreto 37-2016, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, todos del Congreso de la República de Guatemala, por este medio requiere la documentación siguiente:

1. Original y Fotocopia del Nombramiento del Representante Legal y Documento Personal de Identificación -DPI-.
2. Original y Fotocopia de Patente de Comercio de Empresa, Patente de Comercio de Sociedad y Acta de Constitución de Sociedad.
3. Original y fotocopia de los Libros de Ventas de bienes y/o Servicios Prestados, con la respectiva habilitación, adicional lo deberá presentar por medio magnético en formato Excel de los periodos a revisar.
4. Documentación original de soporte de las ventas locales, exportaciones y/o servicios prestados, así como las notas de débito y crédito.
5. Original y fotocopia de los Libros de Compras y Servicios Recibidos, con la respectiva habilitación, adicional lo deberá presentar por medio magnético en formato Excel de los periodos a revisar.
6. Documentación original de soporte de las compras, importaciones y/o servicios recibidos, haciendo referencia al número de importación, fecha en que se realizó, y monto de la misma.
7. Fotocopias certificadas de los medios de pago y/o documentos con los cuales efectuó el (los) pago (s) que respaldan las compras, servicios recibidos, importaciones, costos y gastos que superan los montos indicados en los artículos 20 y 21, del Decreto 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y sus reformas.
8. Original y fotocopias de los libros de contabilidad (Inventario, Diario, Mayor y Estados Financieros) con sus respectivas autorizaciones y habilitaciones. Adicional lo debe presentar por medio magnético en formato Excel.
9. Original y fotocopia de los estados de cuentas bancarias, que posea la entidad contribuyente en la República de Guatemala y/o en el extranjero, sellado y firmado por distintos bancos o grupos financieros.
10. Original y fotocopias de las conciliaciones bancarias mensuales, de las distintas cuentas que posea la entidad contribuyente en la República de Guatemala y/o en el extranjero, que determinen la razonabilidad del saldo contable registrado en los Libros contables. Adicional lo debe presentar por medio magnético en formato Excel.
11. Copia y fotocopia de las Declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado y sus rectificaciones (si hubieren).
12. Copia y fotocopia de las constancias de retención del Impuesto al Valor Agregado (si hubieren).
13. Copia y fotocopia de las Declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta y sus rectificaciones (si hubieren).
14. Copia y fotocopia de las Declaraciones trimestrales del Impuesto de Solidaridad y sus rectificaciones (si hubieren).
15. Cualquier otra información o documentación que sea requerida por el personal nombrado durante el desarrollo de la auditoría, necesaria para determinar la debida obligación tributaria.

Los documentos anteriormente descritos deben de estar certificados por el Contador registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria y firmado por el Representante Legal, con sello de la empresa.

Dicha información deberá referirse al(los) período(s) comprendido(s) del **01 diciembre de 2017 al 31 de diciembre de 2018**; y presentarse con los Técnicos de Auditoría Tributaria, Auditor Tributario, Asistente de Fiscalización y/o Técnico de Fiscalización designados, quienes se encuentran ubicados en **1 avenida 13-29 Zona 10, Edificio Dubai Center, Nivel 13, Oficina 1307, Sección de Operativos Fiscales, Gerencia Regional Central, municipio de Guatemala del departamento de Guatemala**, dentro de los **tres días hábiles** siguientes a la notificación del presente requerimiento. El incumplimiento **CONSTITUIRÁ RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** y derivará la aplicación de lo establecido en el artículo 93 y 170 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República; y en los artículos 358 "D" y 409 del Código Penal y sus reformas, Decreto número 17-73 del mismo organismo.

Lugar y Fecha: Guatemala, 20 _____



Asistente de Fiscalización
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central



Técnico de Fiscalización
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central

Estimado contribuyente, en caso de dudas o consultas, favor comuníquese al teléfono 2329-7070 extensiones 4322 ó 4323
Horario de atención: lunes a viernes de 8:00 a 16:00 horas.

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria, (Año 2020) Intendencia de Fiscalización.
Guatemala.

Anexo III. Formulario de Ingresos Cobranza

	INGRESOS COBRANZA	SAT-0811 Release 1
Número de Acceso	Impuesto y sanciones. Recibo de pago.	Número de Formulario
	4 de 4: Presentado	Número de Contingencia

Aclaraciones

a) ¿Cómo guardar el número de formulario y acceso?
 Seleccione el botón "Enviar datos por email" ingrese su correo electrónico y recibirá una notificación con el número de formulario y número de acceso para realizar futuras consultas.

b) ¿Cómo se usa este formulario?

- Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000".
- Pague el SAT-2000 en un banco (por banca electrónica o en agencia bancaria).
- Al realizar el pago, puede imprimir el detalle del pago.

1. INFORMACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

NIT del contribuyente

2. FECHA PARA DETERMINAR EL PAGO

Esta es la fecha máxima en que el banco aceptará el pago de este formulario. si no lo realiza en esta fecha, deberá llenar otro para determinar el nuevo monto a pagar.

3. IMPUESTO DETERMINADO

Impuesto a pagar

4. ACCESORIOS
 (Son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)

(+) Multa formal (por presentación extemporánea)	
(+) Multa por omisión	
(+) Multa por rectificación	
(+) Intereses	

(+) Mora

(=) Accesorios a pagar

TOTAL A PAGAR

A) Los documentos de soporte de la presente declaración se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.

B) Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio.

CONSTANCIA DE RECEPCIÓN	
Fecha de presentación:	...
Banco:	
Canal de Presentación	...
Marca de caja:	...
Firma electrónica:	

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (20 de agosto 2020), Ingresos cobranza.

Formulario SAT-811, Guatemala.

Anexo IV. Ejemplo detalle de pago de sanción

 Superintendencia de Administración Tributaria	INGRESOS COBRANZA									
Generada desde www.declaraguatemala.gt con Número de formulario y Número de Acceso										
Agosto de Origen: Observaciones: detalle de impuestos y sanciones. Con fecha de emisión día de										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr style="background-color: #cccccc;"> <th style="width: 70%;">CONCEPTO</th> <th style="width: 30%;">VALOR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td></tr> </tbody> </table>			CONCEPTO	VALOR						
CONCEPTO	VALOR									
Firma										
www.declaraguatemala.gt		1 / 1								

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (20 de agosto 2020), Ingresos cobranza. Formulario SAT-811, Guatemala. Obtenido de <https://declaraguatemala.sat.gob.gt/declaraguatemala-web/formularios/buscarFormulario.iface>

Anexo V. Constancia de recepción de formulario y resumen de pago**Constancia de recepción de formulario**

NIT:

Código de Formulario:

Número de Formulario:

Período de imposición:

Valor Pagado:

Resumen:

Fecha de Presentación:

Banco:

Canal de presentación:

No. Operación Bancaria:

Firma electrónica:

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (20 de agosto 2020), Ingresos cobranza. Formulario SAT-811, Guatemala. Obtenido de <https://declaraguat.sat.gob.gt/declaraguat-web/formularios/buscarFormulario.iface>

Anexo VI. Modelo de encuesta de Evaluación de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria a los contribuyentes de Guatemala

16/7/2020

EVALUACIÓN DE INFRACCIÓN DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

EVALUACIÓN DE INFRACCIÓN DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Estimado Sr. / Sra.,

Gracias por su visita y colaboración. Rellenando esta breve encuesta, nos ayudará a obtener una evaluación del conocimiento acerca de los requerimientos de información realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración tributaria es una infracción que se encuentra tipificada en el Código Tributario.

**Obligatorio*

1. ¿Tiene conocimiento de qué realizar al momento que recibe un requerimiento de información por SAT? *

Marca solo un óvalo.

☐ Si

☐ No

2. ¿Cuál es su opinión acerca de los requerimientos de información realizados por SAT? *

Marca solo un óvalo.

☐ Mala

☐ Buena

☐ Muy Buena

16/7/2020

EVALUACIÓN DE INFRACCIÓN DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3. ¿Cree que es necesario una guía de cómo atender los requerimientos de información por SAT y los procedimientos administrativos que posee? *

Marca solo un óvalo.

- ☐ Si
☐ No

4. ¿Ha presenciado abuso de autoridad por parte de los auditores de SAT? *

Marca solo un óvalo.

- ☐ Si
☐ No

5. ¿Sabe que procedimiento realizar al momento de ser fiscalizado por SAT? *

Marca solo un óvalo.

- ☐ Si
☐ No

6. ¿Qué recomienda para poder mejorar la atención a los requerimientos de información realizados por SAT? *

Marca solo un óvalo.

- ☐ Mayor capacitación para atender requerimientos
☐ Mejorar la atención a los contribuyentes

7. Seleccione la sanción correspondiente si se comete infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria *

Marca solo un óvalo.

-
- ☐ 1% sobre los ingresos brutos obtenidos
☐ 3% sobre los ingresos brutos obtenidos
☐ 9% sobre los ingresos brutos obtenidos

16/7/2020

EVALUACIÓN DE INFRACCIÓN DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

8. ¿Conoce cuáles son las consecuencias al realizar Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria? *

Marca solo un óvalo.

☐ Si

☐ No

9. ¿Cuántos días tiene para presentar los requerimientos solicitados por SAT? *

Marca solo un óvalo.

☐ 3 días

☐ 7 días

☐ 15 días

10. ¿Por qué cree usted que se incurre en Infracciones Tributarias? *

Marca solo un óvalo.

☐ Por falta de conocimiento sobre qué procesos realizar Por

☐ Evadir Impuestos

☐ Plazo muy reducido

11. ¿En qué régimen se encuentra inscrito? *

Marca solo un óvalo.

☐ Pequeño Contribuyente Opcional

☐ Simplificado

☐ Utilidades Actividades Lucrativas

Google Formularios

Fuente: elaboración propia con la herramienta Google Formularios

Índice de cuadros y gráficas

CUADROS

Cuadro 1.	Contribuyentes en proceso de infracción resistencia a la acción fiscalizadora	4
Cuadro 2.	Contribuyentes en proceso por vía judicial resistencia a la acción fiscalizadora	5
Cuadro 3.	Procedimientos de ejecución de auditorías tributarias	42
Cuadro 4.	Resumen de consecuencias y soluciones al cometer resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria	99

GRÁFICAS

Gráfica 1.	Evolución del cumplimiento voluntario del IVA	66
Gráfica 2.	Evolución del cumplimiento voluntario del ISR	67
Gráfica 3.	Pasos para la sanción penal	75
Gráfica 4.	Requerimiento de tres (3) días	82
Gráfica 5.	Requerimiento diez 10 días (aplicable solo para declaraciones)	83
Gráfica 6.	Diagrama de pasos del procedimiento administrativo tributario	87
Gráfica 7.	Régimen de contribuyentes encuestados	88
Gráfica 8.	Conocimiento de que realizar cuando recibe requerimiento de información	89
Gráfica 9.	Guía de orientación para atender los requerimientos de información	90
Gráfica 10.	Conocimiento sobre los procedimientos al ser fiscalizado por SAT	92
Gráfica 11.	Conocimiento sobre la sanción administrativa	93
Gráfica 12.	Conocimiento de las consecuencias al cometer infracción	94
Gráfica 13.	Días para presentar requerimientos de información	95
Gráfica 14.	Causas que conlleva a los contribuyentes a cometer Resistencia	96