

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



**“ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL INCUMPLIMIENTO DE PAGO DEL IMPUESTO DE
TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS
RETENIDO EN LA CANCELACIÓN DE DIETAS EN LOS AÑOS 2017 AL 2019
POR LAS MUNICIPALIDADES DE LOS MUNICIPIOS DE ESCUINTLA”**

LIC. WILSON HUMBERTO MEDRANO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2021

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



“ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL INCUMPLIMIENTO DE PAGO DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS RETENIDO EN LA CANCELACIÓN DE DIETAS EN LOS AÑOS 2017 AL 2019 POR LAS MUNICIPALIDADES DE LOS MUNICIPIOS DE ESCUINTLA”

Informe final de tesis para la obtención del Grado Académico de Maestro en Ciencias, 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.

Asesor:

MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

Autor:

LIC. WILSON HUMBERTO MEDRANO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2021.

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. Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II:	Lic. 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

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

Presidente:	MSc. Elida Arias Gómez
Secretario:	MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Vocal I	MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo



ACTA No. CT-JN-02-2021

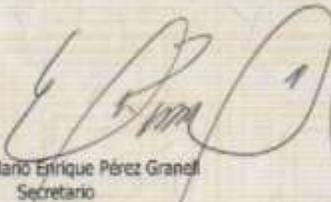
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación 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 **18 de marzo** de 2021, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **Wilson Humberto Medrano**, carné No. **199930106**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el 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.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL INCUMPLIMIENTO DE PAGO DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS RETENIDO EN LA CANCELACIÓN DE DIETAS EN LOS AÑOS 2017 AL 2019 POR LAS MUNICIPALIDADES DE LOS MUNICIPIOS DE ESCUINTLA"**, 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 **86** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: **Que el estudiante realice las observaciones sugeridas por la terna examinadora, dentro del plazo de 15 días calendario, las cuales se encuentran incorporadas, dentro de los informes profesionales de graduación presentados para su evaluación**

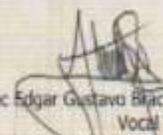
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los dieciocho días del mes de marzo del año dos mil veintiuno.



MSc. Erida Arias Gómez
Presidente



Msc. Mario Enrique Pérez Granell
Secretario



MSc. Abimelec Edgar Gustavo Blacamonte Castillo
Vocal I



Lic. Wilson Humberto Medrano
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Wilson Humberto Medrano, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 5 de marzo de 2021.



MSc. Eilda Arias Gómez
Presidente



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Edificio "5-4"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 0623-2021
Guatemala, 2 de agosto del 2021

Estudiante
Wilson Humberto Medrano
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 15-2021, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 29 de julio de 2021, que en su parte conducente dice:

5.1 Graduaciones

5.1.1 Elaboración y Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación

Se tienen a la vista las providencias de las Escuelas de Contaduría Pública y Auditoría, Economía, Administración de Empresas y Estudios de Postgrado; en las que se informa que los estudiantes que se indican a continuación, aprobaron el Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación, por lo que se trasladan las Actas de los Jurados Examinadores y los expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1°. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores. 2°. Autorizar la impresión de tesis, Trabajos Profesionales de Graduación y la graduación a los estudiantes siguientes:

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Maestría en Consultoría Tributaria

	Nombre	Registro Académico	Título de Tesis
Ref. 32-2021	<u>Wilson Humberto Medrano</u>	<u>199930106</u>	ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL INCUMPLIMIENTO DE PAGO DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS RETENIDO EN LA CANCELACIÓN DE DIETAS EN LOS AÑOS 2017 AL 2019 POR LAS MUNICIPALIDADES DE LOS MUNICIPIOS DE ESCUINTLA

3°. Manifiestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación.

Atentamente,

"D Y ENSEÑAR A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



ACTO QUE DEDICO

- A DIOS: Creador del Universo, fuente inagotable de sabiduría, el principio y el fin de todo cuanto existe.
- A MI MADRE: Thelma Dolores Medrano Contreras, por su esfuerzo en mi temprana formación académica, sin el cual no estuviera finalizando otra etapa en mi vida profesional.
- A MI ABUELA Martha Julia Contreras de Medrano (Q.E.P.D) infinita gratitud, que no se expresa con palabras.
- A MI ESPOSA Como reconocimiento a su constante comprensión, lucha, esfuerzo y palabras de aliento cuando creía decaer en el intento de culminar este proyecto.
- A MIS HIJOS Monserrath de María Medrano Castellanos y Wilson Haroldo Medrano Castellanos, para ellos sea mi triunfo y gratitud en recompensa por el sacrificio de tantas horas que les pertenecía y que utilicé para alcanzar esta meta.
- A MI HERMANA Patricia Consuelo Medrano, gracias por compartir conmigo este logro.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA Templo de sabiduría y forjadora de profesionales que engrandecen a nuestra querida Guatemala.

“Escribe algo que valga la pena leer, o haz algo que valga la pena escribir”

Benjamín Franklin

CONTENIDO

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	iii
1. ANTECEDENTES.....	1
1.1 Orígenes del Impuesto de Papel Sellado y de Timbres en España y en México.....	1
1.2 El Impuesto de Papel sellado y Timbres en Guatemala.....	2
1.2.1 Gobierno del Presidente Justo Rufino Barrios Auyón (1873-1885).....	2
1.2.2 Gobierno del Presidente José María Reina Barrios (1892-1898)....	7
1.2.3 Gobierno del General José María Orellana (1920-1921).....	8
1.2.4 Gobierno de Jorge Ubico Castañeda (1931-1944).....	8
1.2.5 Gobierno de Oscar Humberto Mejía Víctores (1983-1986).....	8
1.2.6 Gobierno de Marco Vinicio Cerezo Arévalo (1986-1991).....	9
1.2.7 Gobierno de Jorge Serrano Elías (1991-1993).....	9
1.3 Criterios emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria relacionados con el Impuesto de Timbres.....	10
1.3.1 Documentos afectos.....	10
1.3.2 Tratamiento Tributario de las dietas y los viáticos.....	10
1.4 Lo que han escrito los medios de comunicación en relación al pago de dietas en las Municipalidades del país.....	11
2. MARCO TEÓRICO.....	13
2.1 Principales definiciones de conceptos tributarios.....	13
2.1.1 Obligación tributaria.....	13
2.1.2 Sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	14
2.1.3 Definición de agente de retención.....	15
2.1.4 Responsabilidad del agente de retención.....	15
2.1.5 Solidaridad.....	16
2.1.6 Consecuencias del pago extemporáneo de tributos retenidos.....	16
2.1.7 Interposición de denuncias penales.....	17

2.2	Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92.....	18
2.2.1	Documentos Públicos y Privados.....	18
2.2.2	Sujeto pasivo y hecho generador.....	19
2.2.3	Tarifa del valor.....	19
2.2.4	De las personas exentas.....	20
2.2.5	Agentes de retención en el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.....	20
2.3	El Municipio.....	21
2.3.1	Naturaleza del Municipio y su aporte en el recaudo de impuestos a nivel nacional.....	21
2.3.2	EL Municipio en el sistema jurídico.....	24
2.4	La Municipalidad.....	24
2.4.1	Leyes que le son aplicables a las Municipalidades respecto a la publicidad de los actos administrativos.....	25
2.4.1.1	Constitución Política de la República de Guatemala.....	25
2.4.1.2	Decreto 57-2008, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública.....	25
2.4.2	Del Concejo y Gobierno Municipal.....	26
2.4.3	Integración de las Corporaciones Municipales.....	26
2.4.4	Atribuciones de los Concejos Municipales.....	27
2.4.5	Sesiones del Concejo Municipal.....	28
2.4.6	Remuneraciones por asistencia a sesiones.....	28
2.4.7	El pago de Dietas.....	29
2.4.8	Procedimiento para el pago de las dietas.....	30
2.4.9	Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria respecto al pago de dietas.....	31
2.4.10	Cálculo del Impuesto de Timbres y de Papel Sellado Especial para Protocolos a Retener en el Pago de Dietas.....	32
2.4.11	Formulario utilizado para el pago del impuesto retenido.....	32

2.5	Entidad Gubernamental encargada de la Fiscalización de las municipalidades.....	34
2.5.1	Contraloría General de Cuentas.....	34
2.5.2	Objetivos.....	34
2.5.3	Atribuciones.....	35
2.5.4	Auditor Gubernamental.....	36
2.5.5	Dirección de Auditoría al Sector Municipalidades y Consejos de Desarrollo.....	37
2.5.6	Aspectos que se verifican respecto al pago de dietas por los auditores gubernamentales.....	38
2.6	Entidad encargada del control y fiscalización de los tributos en Guatemala.....	39
2.6.1	Superintendencia de Administración Tributaria.....	39
2.6.2	Objeto y Funciones.....	40
2.6.3	Intendencia de Fiscalización.....	41
2.6.3.1	Intendencia de Recaudación y Gestión.....	44
2.6.4	Gerencias Regionales.....	46
2.6.4.1	Gerencia Regional Sur.....	47
2.7	El proceso de Fiscalización en la SAT.....	48
3.	METODOLOGÍA.....	53
3.1	Definición del problema.....	53
3.1.1	Especificación del problema.....	53
3.1.2	Punto de vista.....	54
3.1.3	Delimitación del problema.....	54
3.1.4	Unidad de análisis.....	54
3.1.5	Período a investigar.....	54
3.1.6	Ámbito geográfico.....	54
3.1.7	Universo y tamaño de la muestra.....	54
3.2	Objetivos.....	54
3.2.1	Objetivo general.....	54
3.2.2	Objetivos específicos.....	55

3.3	Hipótesis.....	55
3.3.1	Especificación de las variables.....	56
3.3.1.1	Variables independientes.....	56
3.3.1.2	Variable dependiente.....	56
3.4	Diseño utilizado.....	56
3.5	Técnicas de investigación aplicadas.....	57
3.5.1	Técnicas de investigación documental.....	57
3.5.2	Técnicas de investigación de campo.....	57
3.5.3	Cuadros.....	58
3.5.4	Cálculos.....	58
3.5.5	Análisis y evaluación financiera.....	58
3.5.6	Instrumentos de medición aplicados.....	58
3.5.7	Resumen de procedimientos usados en el desarrollo de la investigación.....	58
4.	ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	63
4.1	Frecuencia con la que se fiscalizó a las municipalidades por la Superintendencia de Administración Tributaria en los años 2017, 2018 y 2019.....	64
4.1.1	Auditorías practicadas en la Gerencia Regional Sur de la Superintendencia de Administración Tributaria a las municipalidades del departamento de Escuintla.....	65
4.2	Comprobación de la existencia del incumplimiento por las municipalidades en el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas.....	70
4.2.1	Monto de las dietas pagadas durante los años 2017 al 2019 en las municipalidades del municipio de Escuintla.....	72
4.2.2	Análisis del cumplimiento de la obligación tributaria como agentes de retención de las municipalidades del departamento de Escuintla.....	73

4.2.3	Municipalidades que cumplieron con su obligación tributaria de pago del Impuesto de Timbres y de Papel Sellado Especial para Protocolos.....	74
4.2.4	Municipalidades que incumplieron con su obligación tributaria de pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.....	78
4.2.4.1	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido por las municipalidades no pagado en los años 2016 hacía atrás.....	90
4.2.4.2	Contingencias tributarias para las municipalidades que incumplieron con pagar el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en los años 2017 al 2019.....	91
4.2.3	Principales causas por las cuales las municipalidades del Departamento de Escuintla incumplieron con el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas.....	96
4.3	Análisis de la posibilidad que la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y de Gestión de Riesgo conforme a sus funciones identifiquen el incumplimiento.....	100
	CONCLUSIONES.....	107
	RECOMENDACIONES.....	109
	BIBLIOGRAFÍA.....	111
	Índice de Figuras.....	115
	Índice de Tablas.....	117
	Anexos.....	119

RESUMEN

La investigación realizada titulada “Análisis tributario del incumplimiento de pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en la cancelación de dietas en los años 2017 al 2019, por las municipalidades de los municipios de Escuintla” pone de manifiesto un problema con incidencia negativa en la recaudación tributaria del país; en la investigación se determinó que la problemática no había sido analizada con anterioridad por lo menos no en el sector municipalidades ni su vinculación con la obligación tributaria como agentes de retención.

La poca o nula fiscalización a ciertos sectores de la población por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, es uno de los tantos factores que propicia el incumplimiento de las obligaciones tributarias, debido a la baja percepción de riesgo que existe en las municipalidades de ser objeto de una revisión, que tenga como resultados el pago de multas, intereses y recargos, en el peor de los escenarios el inicio de un proceso legal por haber incurrido en algún ilícito.

La investigación se realizó aplicando el método científico, en sus distintas etapas, iniciando por la elaboración de la planificación previa, definiendo el problema, la justificación, los objetivos a alcanzar e hipótesis, así como el diseño de investigación y enfoque a utilizar.

Los resultados más importantes determinados en la investigación son los siguientes:

- a.) Las acciones ejecutadas en los procesos de fiscalización al sector municipalidades en los años 2017 al 2019 por la Superintendencia Administración Tributaria, no están orientadas a aumentar la percepción de riesgo en los contribuyentes de este sector.

- b.) Se determinó que el 62% de las municipalidades evaluadas incumplieron con trasladar a las arcas del Estado el Impuesto de Timbres Fiscales que retuvieron en el pago de dietas y además se comprueba que en muchos de los casos el incumplimiento data de 1 o 2 años anteriores a los años objeto de análisis.

La principal conclusión a la que se arribó es que la Intendencia de Fiscalización y sus departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y el de Gestión de Riesgo, pueden identificar conforme a sus funciones, en el sector municipalidades los índices de incumplimiento en el pago del impuesto retenido, mediante el análisis de las fuentes de información de carácter tributario y financiero existentes, principalmente los informes de auditoría publicados por la Contraloría General de Cuentas en su portal web, que incluyen los Estados Financieros y sus respectivas notas, por medio de las cuales podrá identificarse los impuestos retenidos por las municipalidades y no enterados a las arcas del Estado, además se concluye que cuentan con suficiente legislación de la cual puede valerse la Superintendencia de Administración Tributaria, para el ejercicio de su función para la adecuada programación y ejecución de procesos de fiscalización.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, contenido en el Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, desarrolla en su artículo 2, los documentos que se encuentran afectos al pago del impuesto, dentro de los cuales incluye en el numeral 3 “Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero”, en este contexto nace el tema objeto de investigación, al considerar que dentro de las instituciones que comprueban con documentos privados el pago de dietas, se encuentran las municipalidades, es decir que se configura el hecho generador y la obligación de pago se traslada a los Gobiernos Locales por designación expresa del artículo 11 del Acuerdo Gubernativo Número 4-2013, del Presidente de la República de Guatemala, al indicar que el impuesto que grava los documentos descritos deberá ser retenido por la entidad pagadora. En este sentido se consideró para efectos de investigación efectuar un análisis tributario del incumplimiento de pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en la cancelación de dietas en los años 2017 al 2019, por las municipalidades de los municipios de Escuintla.

En el capítulo uno se desarrolla el nacimiento del Impuesto de Papel Sellado y de Timbres en países como México, España y luego en Guatemala, haciendo una breve reseña de la evolución que tuvo el impuesto a través de los años, se describen fechas y nombres de los presidentes de la República de Guatemala que estuvieron al mando del Gobierno, cuando se dieron estos cambios, hasta llegar a la Ley que actualmente conocemos.

El capítulo dos comprende el desarrollo de los conceptos y teorías que en grado de importancia se vinculan con las unidades de análisis consideradas en la investigación; se describe la forma en que se perfecciona el presupuesto legal del impuesto en las municipalidades, al realizar el pago de dietas a los integrantes de sus Concejos Municipales; la retención que debe ser aplicada y las implicaciones legales que conlleva para el agente de retención incumplir con el pago de los impuestos retenidos conforme a la legislación vigente. Se describe entre otros las

funciones y obligaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, para el ejercicio de su función de control y fiscalización, así como parte de su estructura interna, para mostrar un panorama general al lector, de los Departamentos de la Intendencia de Fiscalización de donde se generan los programas de auditoría; así mismo se describe a grandes rasgos la forma en que se ejecutan los procesos de fiscalización desde lo interno del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Regional Sur, así como la normativa legal que le es aplicable en el desempeño de sus funciones.

El capítulo tres contiene la explicación en detalle de los procesos realizados para resolver el problema de investigación, dentro del cual se describe el objetivo general, en torno al cual giró la investigación, siendo este: Establecer si la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria es la causa principal por la cual las municipalidades de los municipios de Escuintla, departamento de Escuintla, incumplen con su obligación tributaria de entregar a las cajas fiscales como agentes de retención el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido por el pago de dietas y si es la Intendencia de Fiscalización por medio de sus departamentos la que puede identificar los índices de incumplimiento en las municipalidades utilizando las herramientas y fuentes de información con las que cuenta, principalmente los informes de auditoría publicados por la Contraloría General de Cuentas en su página web.

El capítulo cuatro corresponde al análisis y discusión de resultados, los cuales fueron desarrollados en el orden de los objetivos específicos, así mismo se presenta la propuesta de solución al problema.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada.

1. ANTECEDENTES

1.1 Orígenes del Impuesto de Papel Sellado y de Timbres en España y en México

El Impuesto de Papel Sellado y de Timbres es probablemente uno de los impuestos más antiguos de la historia, existen varias versiones respecto a su origen, la más reciente data de la Europa del siglo XVIII, (Jaramillo, 1918) menciona:

El origen del impuesto de timbre a la comunidad española se atribuye a la labor emprendida por una clase de hacendistas llamados los “arbitristas”, cuyos constantes esfuerzos se encaminaban a inventar planes y proyectos rentísticos que, sin causar gran molestia a los contribuyentes ni provocar resistencias, fueran fuente de abundantes ingresos a las arcas públicas. Uno de ellos, el padre Salazar de la compañía de Jesús, ideó el sistema de hacer obligatorio en ciertos actos oficiales y particulares el uso del papel sellado dado a la venta por el gobierno. Desde entonces se incorporó como fuente de ingresos para el fisco; se pensaba que su administración era relativamente fácil pues bastaba con hacer obligatorio en ciertos actos el uso del papel sellado y las estampillas que vendía el mismo Estado (p.93).

Además de ser una fuente de ingresos para las arcas públicas también se consolidó como un medio que perseguía eliminar la existencia de documentos que no gozaban de autenticidad, principalmente las escrituras. Baltazar Rodríguez, (1996) al referirse a la vigencia del impuesto, menciona:

El impuesto quedó definido por la real pragmática y cédula de 15 de diciembre de 1636 de modo que desde el primero de enero de 1637 no tendrían ningún valor los documentos que no llevaran el sello, de los que se manda hacer cuatro (el más caro de ocho reales, para todo tipo de escrituras, cédulas y otros documentos administrativos). Su importancia para la consolidación de la moderna burocracia, así como para la historia administrativa y financiera resulta fundamental.

México había nacido ya, recordamos que la consumación de la Independencia fue el 27 de septiembre de 1821; y que todo proceso burocrático se lleva varios años en su implementación, así para el bienio 1822-1823 el papel sellado que la regencia (o Imperio) contaba era el de la Nueva España con el escudo real de Fernando VII, a ello se le agregó un sello de validación por parte de la República Mexicana.

En México se inicia la utilización del papel sellado o estampillas fiscales, como un medio veraz e idóneo, para probar y controlar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ciertas actividades mercantiles, pues el pago del gravamen se configuraba con la adquisición de estampillas que eran fijadas y canceladas mediante un sello adherido a los contratos, documentos o facturas que representaban el hecho generador del tributo (p.553-560).

En resumen, el nacimiento del impuesto en España como en México se atribuye a la necesidad de dar validez a los actos jurídicos, evitar falsificación de escrituras y ser una fuente de ingresos para la hacienda pública.

1.2 El Impuesto de Papel Sellado y Timbres en Guatemala

1.2.1 Gobierno del presidente Justo Rufino Barrios Auyón (1873-1885)

En el gobierno del presidente Justo Rufino Barrios Auyón, se decretó el primer Código Fiscal de Guatemala (Decreto 261), en 1881, el cual estaba compuesto por 1481 artículos distribuidos en 3 libros así: I “Organización de la hacienda pública; II “Administración de la Hacienda Pública y III “Procedimientos de hacienda”, dentro del mismo se destinó 90 artículos (del 42 al 131) a la denominada contribución de papel sellado y timbres.

La comisión nombrada por el presidente Justo Rufino Barrios para redactar el Código de Hacienda, fue conformada por los señores Salvador Falla, Pedro Gálvez y Jacinto Galdámez, quienes rindieron su informe correspondiente el 25 de mayo de 1881, en el cual emplearon 41 hojas sin contar el contenido del código, para dar cuentas al Presidente de la República del resultado del trabajo realizado, a continuación se cita parte del contenido de este documento, específicamente lo relacionado al tema que nos interesa:

La contribución de papel sellado, introducida por Felipe IV en España y sus dominios desde 1636, constituye hoy en todas las naciones civilizadas uno de los ramos más importantes de las rentas públicas.

La ley de 3 de abril de 1877 ensanchó notablemente esta renta; pero aceptando la forma única del papel sellado el impuesto tiene que resentirse de falta de la debida proporcionalidad; porque la misma cuota paga un contrato que jira (sic, gira) sobre cien pesos que el que versa sobre otra cantidad que no llegue a cuatro mil, lo mismo del documento que se refiere a treinta mil pesos que el otorgado por centenares de miles.

Aceptadas además las cuotas fijas y no las proporcionadas, ha sido fácil eludir en parte el pago del impuesto: un recibo de treinta mil pesos que debe extenderse (sic, extenderse) en sello de veinte pesos, puede dividirse en dos o más que en conjunto representen aquella cantidad, pagándose mediante esta operación la mitad o menos de la cuota asignada por la ley.

Por esta razón se establece que la contribución se cobre por el doble medio de papel sellado y de timbres. La base principal de la contribución es el papel sellado, de fácil uso, que no exige cancelación alguna del sello y representa con su dimensión reglamentada la uniformidad necesaria en la formación de los archivos públicos, protocolos y actuaciones.

El timbre tiene un carácter complementario. Su uso está circunscrito a aquellos casos en que no se dispone el empleo exclusivo (sic, exclusivo) de papel sellado; cuando no es dable el uso de éste, como en las letras de cambio y documentos precedentes del extranjero (sic, extranjero), endosos, etc., y cuando la cantidad objeto del contrato o documento excediere (sic, excediere) de diez mil pesos, en cuyo caso se emplearán timbres equivalentes a cinco centavos por cada cien pesos de esceso (sic, exceso).

En el papel sellado se establecen trece valores: los tres primeros alcanzan hasta treinta mil pesos exclusive (sic, inclusive), y los diez restantes, de esa cantidad arriba á razón de un peso por cada millar, sin tomar en cuenta las fracciones.

Se designan las personas que están obligadas á cancelar los timbres que se usen en toda clase de documentos y la manera de hacer esa cancelación; se dicta reglas para la

preparación, administración y amortización del papel sellado y de los timbres, llenándose así un vacío en las leyes vijentes (sic, vigentes) sobre el particular, y se establecen penas exclusivamente pecuniarias, proporcionadas a la defraudación que se hiciera o se intentare hacer de los derechos del Erario (Decreto Numero 261 Código Fiscal de la República de Guatemala, 1881,p.IX - XI).

La comisión a quien le fue encomendada la redacción del Código, explica de forma general en el texto citado, el contenido de la ley haciendo alusión de la desproporcionalidad en cuanto a la aplicación del impuesto y la forma en que se eludía el pago entre otros. Para efectos de comprensión del contenido de esta ley se presenta a continuación, de forma resumida los aspectos que en grado de importancia se consideró necesario describir respecto al Impuesto de Papel Sellado y Timbres contenido en el Código Fiscal de la República de Guatemala de 1881.

Tabla 1

Principales artículos del Decreto Número 261.

No. Artículo	Descripción del contenido
43	Valor del papel sellado: diez, veinticinco y cincuenta centavos; uno, dos, tres, cuatro, cinco, seis, siete, ocho, nueve y diez pesos. Valor de los timbres: uno, cinco, diez y veinte centavos; y de uno, cinco y diez pesos.
44	El papel y timbres se sellaban por dos años.
45 al 53	En estos artículos se describe uno a uno los documentos que se encuentran afectos al pago del impuesto y el monto de este que se debe pagar conforme a la naturaleza del documento.
54 al 59	Desarrolla lo referente al uso del timbre, por ejemplo: Art. 54.... En las escrituras y documentos que pasaren de diez mil pesos, además del papel sellado correspondiente, se pondrán timbres equivalentes á cinco centavos por cada cien pesos de esceso (sic, exceso) sobre aquella cantidad. Artículo 56. No se podrá hacer uso del timbre en los casos en que este Código exige (sic, exige) el uso del papel sellado, salvo los

espresado (sic, expresados) en el inciso 6 del artículo 54 y por falta absoluta de papel sellado. En este último caso se emplearán timbres equivalentes al valor del papel de que deba hacerse uso, previa razón que pondrá el alcalde o Administrador respectivo, de la falta de papel sellado. Si tampoco hubiere timbres, el administrador del departamento o el alcalde local habilitará papel común, poniendo en él, sin exigir remuneración alguna, razón de no haber en el lugar papel sellado ni timbres

60 En este artículo se detalla los documentos exceptuados de la contribución del papel sellado y timbres, entre ellos se puede mencionar: Libros que lleven los establecimientos de instrucción pública o beneficencia; Los memoriales que los mismos establecimientos presenten a las autoridades y actuaciones subsiguientes; Los memoriales, actuaciones, expedientes (sic, expedientes), libros de cuentas del erario, certificaciones, recibos de impuestos y cualquier otro documento, siempre que Hacienda Pública hubiere de pagar el impuesto.

61 Desarrolla la preparación y administración del papel sellado, en el papel sellado se empleaban pliegos de papel de lino, de marca regular española, o bien quien lo prefiriera podía utilizar documentos en pergamino, vitela o papel superior al que expendía la Hacienda Pública.

79 al 82 Art. 79. Para los timbres deberá emplearse papel especial.

Art. 80. El sello de los timbres contendrá las armas de la República, el valor y el bienio á que corresponde.

Art. 81. El tamaño de los timbres no escedera (sic, excederá) de tres centímetros en cuadro, debiendo usarse color diferente para cada valor.

Art. 82. La inspección y custodia de los timbres estará a cargo del director de la Casa de moneda.

- 87 Los administradores de rentas cuidarán de que haya en sus respectivos departamentos, los puestos de venta necesarios para el expendio (sic, expendio) del papel sellado y timbres.
- Art.88. La venta de papel sellado y timbres solo podrá hacerse por las personas autorizadas por los Administradores de Rentas.
- 94 al 105 Desarrolla lo referente a la cancelación de los timbres.
- 106 al 123 Disposiciones penales, no se dará curso a ningún memorial o solicitud que no estuviere estendido (sic, extendido) en papel sellado que corresponde. El Juez, funcionario, autoridad, secretario o notario que contravenga a lo dispuesto en este artículo, incurrirá en una multa equivalente a diez veces el valor del impuesto defraudado, sin perjuicio de la reposición del papel que deberá hacer la parte interesada.
- Art.107. El documento o libro que no estuviere estendido (sic, extendido) en el papel sellado o con los timbres correspondientes, en su caso, no hará fe en juicio ni fuera de él; para poder ser presentado y revalidado ante la justicia u otras autoridades deberá comprobarse previamente el pago de una multa equivalente a diez veces el valor del impuesto omitido.
- Art. 123 El que denunciare alguna de las infracciones previstas en este título, tendrá derecho a que se le adjudique integro el valor de la multa, siempre que la denuncia no se hiciere por razón de oficio.
- 124 al 131 Disposiciones varias. Art. 131. El Poder Ejecutivo siempre que lo estimare conveniente mandará preparar en el extranjero (sic, extranjero) el papel sellado y los timbres que se necesiten para el consumo

Fuente: Elaboración propia, con base al Decreto 261 Código Fiscal de la República de Guatemala.

Como se observa, esta ley estaba delimitada en todos sus aspectos importantes, dentro de su regulación consideró lo que probablemente fue una novedad en aquel entonces, pues en cierta forma persuadió el cumplimiento de la ley mediante el control ejercido por

la ciudadanía y a cambio de ello recibían de forma íntegra el valor de la multa impuesta y pagada por quien había incumplido la Ley.

1.2.2 Gobierno del presidente José María Reina Barrios (1892-1898)

El plan de Gobierno de José María Reina Barrios, en el campo económico consideraba entre otros regularizar la Hacienda Pública, reducir las cargas y en general los impuestos que debía pagar el pueblo, no obstante la idea de construir el ferrocarril del Norte lo comprometió en el tiempo que duró su mandato y a consecuencia de ello efectuó cambios sustanciales en algunas de las leyes contenidas en el Código Fiscal de 1881, según lo indicado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales [ICEFI]:

La medida fiscal aparentemente más importante de su período fue decretar, en febrero de 1894 una Ley de contribuciones que reformó algunas de las leyes contenidas en el Código Fiscal de 1881. El conjunto de las modificaciones propuestas contrasta con su limitado impacto. En lo que respecta al papel sellado y timbres, la contribución recaía sobre el valor de los contratos y documento (un centavo cuando no llegara a diez pesos, un centavo por cada diez pesos cuando se tratara de más de cien) e incluía una lista de 55 documentos gravados. Estableció además otra tarifa aplicable a los actos y documentos que detallaba prolijamente, en un rango de 10 centavos a 25 pesos (p.113)

La Ley de contribuciones no rindió los resultados esperados y no incidió en la recaudación. El único de los impuestos que registró un alza después de la promulgación de la ley fue el de papel sellado y timbres, cuya recaudación aumentó en más de 100 mil pesos entre los años 1894 (331,258 pesos) y 1895 (450,596 pesos). La Secretaría de Hacienda atribuyó esta alza a “las penas más severas (impuestas) a los defraudadores”, así como a la nulidad de los actos y contratos en que se probara fraude contra los ingresos del fisco.

En 1895, el producto de las rentas de este impuesto fue el mayor registrado hasta ese momento en la historia tributaria del país, aunque “los resultados todavía fueran superiores si de parte de los contribuyentes hubiera más integridad en la declaración de los valores gravados con impuestos”. Sin embargo, esta renta sufrió una baja al final del período de Reina Barrios, situándose otra vez en el rango de los 300 mil pesos (p.114).

El Impuesto de Papel Sellado y Timbres, en este gobierno tuvo un alza representativa, atribuible a las sanciones definidas en la ley por el incumplimiento en el pago, sin embargo, este incremento también se vio disminuido en la misma proporción de su crecimiento al final del mandato de Reina Barrios. A este gobierno le sucedieron otros que de una u otra forma realizaron cambios que incidieron en el impuesto descrito, a continuación, se menciona el nombre de algunos de los presidentes que estuvieron en el poder y de forma resumida los hechos relacionados con el tema que nos ocupa:

1.2.3 Gobierno del General José María Orellana (1920-1921)

El Decreto 1153, promulgado en mayo del año 1921 reguló entre otros el impuesto del papel sellado y timbres, el capítulo dedicado al papel sellado y timbres, la ley estableció que los contratos y documentos que no llegaran a cien pesos estaban libres del impuesto. De ahí en adelante se pagaría el uno por mil. Además, incluyó una tarifa para cincuenta “actos y documentos” cuya contribución estaba en el rango de 25 centavos a 100 pesos (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales [ICEFI], 2007, p.136).

1.2.4 Gobierno de Jorge Ubico Castañeda (1931-1944)

En mayo de 1932, se emitió el Decreto legislativo 1831, una nueva ley del papel sellado y timbres fiscales, que estableció diferentes rangos para el impuesto, esta vez en quetzales. En general aumentó las tasas, aunque es difícil establecer comparaciones debido al cambio de moneda de peso a quetzal, y redujo la lista de contratos y documentos afectos. Esta ley fue objeto de varias reformas y fue derogada en 1984 (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales [ICEFI], 2007 p.137 y 138).

1.2.5 Gobierno de Oscar Humberto Mejía Víctores (1983-1986)

A finales de 1984, el gobierno introdujo dos nuevas reformas en el sistema tributario: la ley del impuesto de papel sellado y timbres fiscales y la del IVA. El Decreto-ley 96-84 gravaba actos jurídicos y contratos de diversa naturaleza y fijaba tasas del uno, tres y cinco por ciento, según el tipo de transacción u operación. Este decreto-ley derogó el Decreto legislativo 1831, que estuvo vigente por más de 50 años (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales [ICEFI], 2007, p.192).

1.2.6 Gobierno de Marco Vinicio Cerezo Arévalo (1986-1991)

Primer civil elegido democráticamente como presidente de Guatemala, en su gobierno el Congreso de la República de Guatemala, derogó el Decreto 96-84, Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, conforme lo describe el artículo 71 del Decreto 61-87, Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales. En este período fue aprobada la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (59-1987) y se dieron las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (60-1987); Papel Sellado y Timbres Fiscales (61-1987): Impuesto Único Sobre Inmuebles (62-1987) y reformas a la Ley de Fomento Avícola (63-1987) e Impuesto Sobre Circulación de Vehículos (64-1987).

Cabe señalar que la aprobación de las leyes y reformas realizadas tuvo oposición de parte de la cámaras empresariales y los partidos de oposición, tal es el caso que el 11 de septiembre de 1987 tuvo lugar una manifestación organizada por el denominado Comité Cívico Nacional, además se realizó un día antes el paro nacional acordado por el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (Cacif) (Prensa Libre, 2017).

1.2.7 Gobierno de Jorge Serrano Elías (1991-1993)

El Decreto 61-87 estuvo vigente del siete de octubre de 1987 al 30 de junio de 1992, por derogatoria en el Gobierno de Jorge Serrano Elías (1991-1993) con del Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala vigente en la actualidad, al cual se incorporaron las reformas contenidas en el Decreto Número 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando y el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria, durante el gobierno del General Otto Fernando Pérez Molina, (enero de 2012 a septiembre de 2015).

Es importante mencionar que a partir de la vigencia del Decreto 37-92, se dejó de producir e imprimir el papel sellado y quedó vigente únicamente el uso de timbres fiscales que deben adherirse a las hojas de papel bond, conforme lo establece el Acuerdo Gubernativo 4-2013 Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, vigente a la fecha.

1.3 Criterios emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria relacionados con el Impuesto de Timbres

1.3.1 Documentos afectos

En relación a la presente Ley, la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de la Unidad de Orientación legal y Derechos del Contribuyente, Departamento de Consultas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, desarrolló el tema relacionado con los documentos afectos según la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, al referirse a los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero indica: ...si el objeto del documento, es la comprobación de un pago, el mismo puede constar en un documento que llene las formalidades correspondientes según su naturaleza, por ejemplo: El contrato puede realizarse por medio de Escrituras Públicas o bien en Documento Privado con Legalización de Firmas, incluso simplemente en Documento Privado, lo anterior dependerá del tipo de negocio jurídico que los mismos contengan. (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, s/f).

1.3.2 Tratamiento Tributario de las dietas y los viáticos

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la Resolución 264-2013, aprueba el tratamiento tributario de las dietas y los viáticos, entre los aspectos relevantes descritos en dicha resolución se cita, que quienes cobren dietas y viáticos cuando ello forme parte de sus funciones de su relación de trabajo en relación de dependencia, las dietas y viáticos percibidos son consideradas rentas del trabajo, sin embargo como las dietas no son salarios a pesar de ser consideradas renta del trabajo, por no estar afectas al Impuesto al Valor Agregado y documentar su pago con nóminas y recibos, documentos públicos cuya finalidad es la comprobación de pagos con dinero, están afectas al pago del Impuesto de Timbres Fiscales.

Además, la misma resolución indica para quienes cobren dietas cuando ello sea por un cargo de elección directa o indirecta o que formen parte de cuerpos colegiados, las rentas deben ser tratadas como rentas del trabajo; por lo que no se deben facturar y están

afectas al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto de Timbres Fiscales. (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], Resolución del Directorio 264-2013, 2013).

1.4 Lo que han escrito los medios de comunicación en relación al pago de dietas en las Municipalidades del país

Para formarnos una idea de como funciona el pago de dietas en el país se cita la publicación de Prensa Libre:

El monto de las dietas va de Q446.87 hasta Q3 mil por persona. Algunos concejos celebran solo cuatro reuniones al mes y otros hasta 20 en similar lapso. Esa situación se da porque el Código Municipal deja a criterio de los concejos la fijación de dietas por asistencia a sesiones y no contempla límite de reuniones al mes.

La norma indica que los cargos de síndicos y concejales “son de servicio a la comunidad” y el pago de dietas será cuando “la situación financiera lo permita y lo demande el volumen de trabajo”. Una peculiaridad es que el secretario municipal, aunque no es electo de forma democrática, integra el concejo, sin derecho a voto, y cobra dietas.

El más Oneroso

El Concejo de Mixco aprobó que cada miembro reciba Q3 mil de dietas, por sesión. Documentos a los que tuvo acceso Prensa Libre precisan que en los últimos siete meses ese concejo sesionó, en promedio, 16 veces al mes, lo que significa que cada integrante ha recibido unos Q48 mil en dietas.

El concejo mixqueño está compuesto por 15 personas —alcalde, secretario municipal, tres síndicos y 10 concejales—, por lo que cada mes la comuna ha desembolsado no menos de Q720 mil por dietas, y en esos siete meses, poco más de Q5 millones. Las actas de ese concejo dan cuenta de que en muchas reuniones se conocen desde exoneración de multas por pago de impuesto único sobre inmuebles y agua hasta donativos para artistas locales. El alcalde Neto Bran justifica el pago de dietas, por “la gran demanda de trabajo” que existe en la comuna. A ese municipio con pagos altos por

dietas le sigue Villa Nueva, cuyos miembros reciben Q4 mil por sesión y en promedio se reúnen una vez por semana, indicó el alcalde Edwin Escobar.

Como en Mixco, aquel concejo tiene 15 integrantes, y por cada sesión se erogan Q60 mil, y al mes, Q240 mil. En tercer lugar, se encuentra la comuna de Villa Canales. Sus miembros reciben Q3 mil por sesión y se reúnen una vez por semana, lo que significa Q180 mil al mes y Q45 mil por sesión (Carlos A. y Edwin P., 2016)

En la experiencia como parte del recurso humano de la Contraloría General de Cuentas, específicamente en la Dirección de Auditoría al Sector de Municipalidades y Consejos de Desarrollo, se ha observado que el pago de dietas es uno de los beneficios con los que cuentan los miembros de los Concejos Municipales, rara vez existen reuniones en las que se participe y no se haga efectivo el cobro de la dieta, en algunos casos como parte de los procedimientos de auditoría se han realizado verificaciones de extremo con instituciones públicas como Migración, para efecto de establecer el movimiento migratorio de los miembros de los Concejos, para luego cotejar esta información con la participación en las sesiones ordinarias y extraordinarias celebradas en un período definido, obteniendo como resultado que existen dietas pagadas por sesiones celebradas en las que las persona se encontraban fuera del país.

Como se indica en la publicación de Prensa Libre, los montos en concepto de pago de dietas varía en cada municipalidad, no obstante lo asignado a este rubro representa dentro del presupuesto general de ingresos de los gobiernos locales un buen porcentaje.

2. MARCO TEÓRICO

El Economista del Banco Penta, de Santiago de Chile (Witto, 2015) al referirse a los impuestos indica:

La teoría económica dice que cuando cobras impuestos a la gente sobre algo, la gente deja de hacer ese algo, o lo hace con menor intensidad. Es un desincentivo. Los impuestos a la inversión reducen la inversión, los impuestos al consumo reducen el consumo. Entonces, mientras más intenta redistribuir el Estado, más contribuye a reducir la cantidad de lo que redistribuye. Es contraproducente. Cada vez que redivides la torta, esta se achica. Como muy bien lo explicó alguna vez el famoso economista Arthur Okun, la redistribución se puede ejemplificar como una canasta con agujeros. Cada vez que usamos la canasta para redistribuir, se pierde una importante cantidad en el camino.

El tema de los impuestos desde tiempos antiguos se ha caracterizado por su complejidad, probablemente porque intervienen en su aplicación distintos elementos, aunado a ello las constantes modificaciones que sufren las leyes tributarias que los regulan. Tal es el caso que, al creador de la teoría de la relatividad, Albert Einstein se pronunció en ese sentido así: “Lo más difícil de este mundo es entender el Impuesto Sobre la Renta”.

No obstante, lo complejo que pudiera parecer el tema de los impuestos el pago de estos constituye una obligación de los guatemaltecos conforme lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 135, Deberes y Derechos Cívicos, literal d. “Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”. Por la importancia que ello representa, es necesario para una mejor comprensión del tema desarrollar ciertos conceptos y/o definiciones relacionados con temas propiamente tributarios.

2.1 Principales definiciones de conceptos tributarios

2.1.1 Obligación tributaria

Para (Falcao, 1964) “se define como una obligación ex lege de derecho público, la relación jurídica en virtud de la cual el Estado y otra persona de derecho público exige la prestación de tributos” (p.1).

Según (Martín y Rodríguez, 1995), se define así:

La obligación tributaria constituye, indudablemente, la más importante de todas las instituciones reguladas por el derecho tributario. La gran significación que le adjudicamos deriva de la circunstancia de que en ella nace el crédito del sujeto activo de dicha obligación y recíprocamente, la deuda de quienes resulten contribuyentes o responsables del tributo (p.146).

A criterio de (Zabala Ortiz, 1988) Existen diversas definiciones de la obligación tributaria, como la que señala que es el vínculo jurídico en virtud del cual, un sujeto debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario, una suma de dinero que se determina por ley (p.48).

(Espinoza, 2007), describe: La fuente de la obligación tributaria es la ley. La voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria, es por ello que, mediante la ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada hecho imponible, y es entonces la materialización de esa hipótesis que genera la obligación tributaria (obligación de dar, hacer, no hacer) (p.33).

En resumen, la obligación tributaria, como la definen los autores citados constituye en sí el cumplimiento del pago de un tributo, que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en las leyes tributarias vigentes.

2.1.2 Sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, quien dicho sea de paso no es generador de riqueza, no obstante, para el cumplimiento de sus fines impone a sus habitantes los tributos con el fin de obtener los recursos necesarios para su funcionamiento.

El sujeto pasivo se define como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsable (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art.18). Además, en el artículo 23 del referido Código describe las obligaciones que debe cumplir los sujetos pasivos, entre ellas el pago de tributos y el

cumplimiento de los deberes formales impuestos, así como el pago de intereses y sanciones pecuniarias.

2.1.3 Definición de agente retención

El Código Tributario define esta figura legal, de forma precisa, de la cual se deduce que tiene como propósito garantizar para el Estado el pago de los impuestos, que de otra forma podrían ser eludidos por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, uno de los requisitos fundamentales es que el agente de retención debe ser designado por la ley.

Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstos como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes... (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art. 28).

En nuestro medio son varias las leyes tributarias que consideran en su estructura la figura del agente de retención, dentro de ellas se puede mencionar, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

2.1.4 Responsabilidad del agente de retención

Efectuada la retención o percepción, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido o percibido, es el agente de retención o de percepción.

La falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin normas legales que las autoricen, sin perjuicio de la acción penal que pudiera corresponder (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art.29).

En este sentido, se interpreta que independientemente que el agente de retención realice o no la retención del impuesto que le corresponde, o bien al haberla realizado lo hizo por un monto menor al que correspondía, su obligación ante la Administración Tributaria es la de enterar el impuesto que correspondía retener, además se menciona que al comprobarse el pago por el contribuyente, es decir por el sujeto pasivo objeto de retención se exime de la responsabilidad al agente de retención, por el contrario si esto no sucediera debe responder solidariamente por el incumplimiento.

2.1.5 Solidaridad

La solidaridad es aplicable en materia tributaria en los casos en los que se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, conforme lo establece el artículo 20 del Decreto 6-91, Código Tributario, "...1. El cumplimiento de la obligación puede ser exigido total o parcialmente a cualquiera de los obligados a elección del sujeto activo...".

Al respecto es importante mencionar que la Administración Tributaria regularmente exige el cumplimiento de la obligación al agente de retención, esto probablemente porque ejerce mayor control sobre aquellos sujetos de la obligación en los que ha confiado la función de retener el o los impuestos a cargo del sujeto pasivo.

2.1.6 Consecuencias del pago extemporáneo de tributos retenidos

Otro aspecto que se debe mencionar es la consecuencia del pago extemporáneo de los tributos objeto de retención, para el efecto se cita lo que establece la ley:

Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado. 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, 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 hiciera 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, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 de este Código (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art. 91).

Como se observa, el incumplimiento en el pago genera multa del 100% del impuesto y en el peor de los casos el inicio de procesos penales en contra del agente de retención, nótese que la ley en éste sentido es flexible, pues ofrece la posibilidad de pagar de forma voluntaria con rebaja de la multa del 50%, siempre y cuando el pago se realice antes de ser requerido por la Administración Tributaria.

2.1.7 Interposición de denuncias penales

La Ley regula la interposición de denuncias penales en contra de los contribuyentes que incumplen con su obligación como agentes de retención de impuestos, con el fundamento legal de la existencia del delito de Apropiación Indebida de Tributos, como lo describe la Ley específica:

Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado. Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado (Decreto 17-73 Código Penal de Guatemala, 1973, art 358 C).

Al ser del conocimiento de cualquier empleado o funcionario público la existencia del indicio de un ilícito es su obligación presentar la denuncia respectiva ante la autoridad judicial correspondiente como se describe a continuación:

El funcionario o empleado público que, por razón de su cargo, tuviere conocimiento de la comisión de un hecho calificado como delito de acción pública y, a sabiendas, omitiere o retardare hacer la correspondiente denuncia a la autoridad judicial competente, será

sancionado con multa de cien a un mil quetzales. En igual sanción incurrirá el particular que, estando legalmente obligado, dejare de denunciar (Decreto 17-73 Código Penal de Guatemala, 1973, art.457).

2.2 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos Decreto 37-92

El Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, es un impuesto documental, el mismo se determina sobre los instrumentos que contienen actos y contratos que se expresan en la Ley, en el artículo 2 de éste cuerpo legal se describe 8 tipos de documentos en los que la emisión, suscripción u otorgamiento configura el hecho generador, dentro de ellos fue considerado como objeto de análisis los documentos públicos cuya finalidad sea la comprobación de pago con bienes o sumas de dinero.

2.2.1 Documentos Públicos y Privados

La primera idea que se asume respecto a este impuesto es que tiene estrecha relación con los profesionales del Derecho, es decir Abogados y Notarios y que este se paga por medio de timbres, esto probablemente a raíz del nombre de la ley, en este sentido es necesario deternernos y hacer ciertas aclaraciones al respecto.

El Consultor Tributario, debe saber que el impuesto no solamente se vincula a los actos propiamente de los profesionales del Derecho, sino tambien con la profesión del Contador Público y Auditor, principalmente con la Consultoría Tributaria, quienes deben conocer con precisión el hecho generador, el tipo impositivo, las exenciones y todo aquello que se vincule con las Leyes Tributarias vigentes en el país; esta Ley no es la excepción, por lo que se explica a continuación ¿qué es un documento público? y ¿qué es un documento privado?, para el efecto (Osorio, 1981), indica:

Documento privado. El redactado por las partes interesadas, con testigos o sin ellos, pero sin intervención de notario o funcionario público que le de fe o autoridad.

Documento Público. El otorgado o autorizado, con las solemnidades requeridas por la ley, por notario, escribano, secretario judicial u otro funcionario público, competente, para

acreditar un hecho, la manifestación de una o varias voluntades y la fecha en que se producen (p.264).

Es fundamental comprender adecuadamente la primera definición puesto que la misma sirve como base del tema objeto de investigación, en el entendido que la definición incluye aquellos documentos que comprueban el pago con sumas de dinero, tal como lo describe la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

¿Porqué nos referiremos a este tipo de documentos? la respuesta es sencilla, el tema desarrollado parte del pago de dietas a empleados de las municipalidades (Alcalde Municipal y Secretario Municipal) y miembros de los Concejos Municipales, en donde se documenta dicho pago por medio de planilla, es decir un documento privado que sirve como constancia que efectivamente recibieron una suma de dinero por el pago que desembolsa la municipalidad en concepto de dietas.

2.2.2 Sujeto pasivo y hecho generador

Con anterioridad se desarrolló de forma general la definición de sujeto pasivo, en este apartado se define conforme lo que para el efecto establece la Ley objeto de análisis: “Es sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento” (Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, 1992, art.3).

2.2.3 Tarifa del valor

La tarifa determinada en ley corresponde al 3% sobre el monto de los documentos afectos, además considera tarifas específicas calculadas sobre los documentos que se listan en el artículo 5 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo, sin embargo, estos no serán objeto de análisis por no relacionarse con el tema investigado.

2.2.4 De las personas exentas

Debido que la ley considera dentro de las personas exentas, entre otros a las municipalidades, se aclara que esto es aplicable cuando el pago del impuesto les corresponda, es decir que dicha exención no los exime del pago cuando actúan como agentes de retención del impuesto. Además, desarrolla actos y contratos exentos, particularmente llama la atención la exención que se realiza sobre los contratos y documentos que contengan actos gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

Respecto a la interpretación de la ley en su artículo 9, se deduce que si un documento o contrato está afecto al pago del Impuesto de Timbres el mismo no está afecto al pago del Impuesto al Valor Agregado, como regla general, en lo relativo al Impuesto Sobre la Renta (ISR) no existe tal exclusión, es decir que un documento puede estar afecto al pago del ISR y también al Impuesto de Timbres, tal es el caso de los documentos que comprueban el pago de las dietas

2.2.5 Agentes de retención en el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

Al haber definido que es un agente de retención, su obligación y las sanciones a las que puede verse afecto, es necesario establecer el vínculo que tienen estos elementos con el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. En principio se debe considerar el marco legal que regula en que circunstancias y el momento en que se debe actuar como agente de retención del impuesto en mención, regulado en el Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Acuerdo Gubernativo No. 4-2013, vigente a partir del 9 de enero de 2013, como se describe a continuación:

Documentos Públicos o Privados Afectos. El impuesto que grava los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero, deberá ser retenido por la entidad pagadora, enterándolo a los bancos del sistema autorizados por la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago (Acuerdo Gubernativo No.

4-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, 2013, art.11).

La definición de agente de retención del Impuesto de Timbres en otros países como Colombia según la (Oficina de Estudios Económicos, División de Mediciones Fiscales, 2007), es la siguiente:

Son responsables del impuesto de timbre todos los agentes de retención incluidos aquellos, que aún sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir las obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley. De esta manera se está equiparando la calidad de responsable con la de agente de retención; lo que conlleva a que el agente de retención en el impuesto de timbre sea “sujeto pasivo jurídico”, esto significa que es el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria o pago del impuesto ante las autoridades fiscales e igualmente responde por las sanciones correspondientes, cuando hubiere lugar (p.10).

2.3 El Municipio

2.3.1 Naturaleza del Municipio y su aporte en el recaudo de impuestos a nivel nacional

Guatemala se encuentra dividida territorialmente en 22 departamentos y 340 municipios, el Código Municipal, define al municipio de la siguiente forma:

El municipio es la unidad básica de la organización territorial del Estado y espacio inmediato de participación ciudadana en los asuntos públicos. Se caracteriza primordialmente por sus relaciones permanentes de vecindad, multiétnicidad, pluriculturalidad y multilingüismo, organizado para realizar el bien común de todos los habitantes de su distrito (Decreto Número 12-2002, Código Municipal, 2002, art.2).

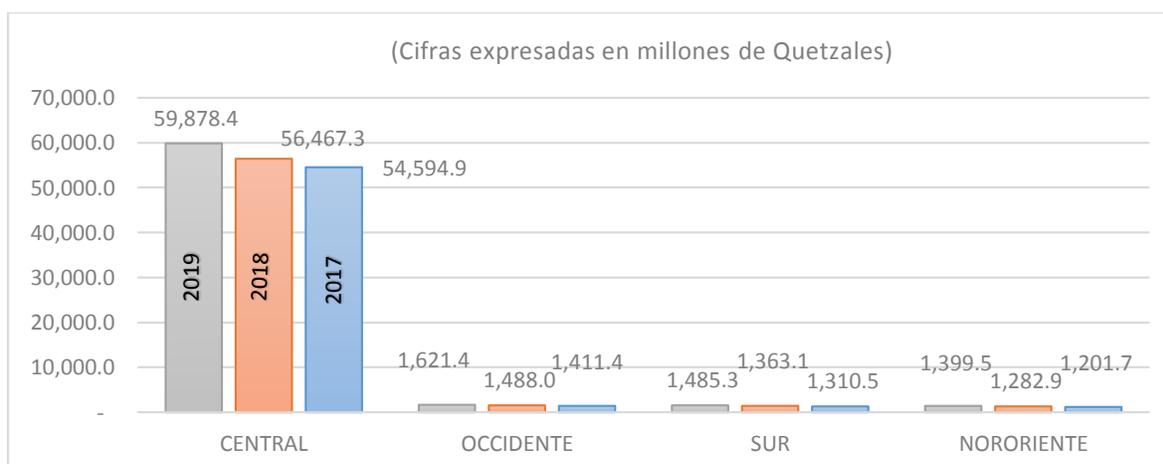
Dentro de los 22 departamentos se encuentra el de Escuintla, su cabecera departamental es Escuintla, cuenta aproximadamente con 4,384 kilómetros cuadrados, se ubica en la región sur del país y tiene 14 municipios, que se describen a continuación:

1. Escuintla
2. Santa Lucia Cotzumalguapa
3. La Democracia
4. Siquinalá
5. Masagua
6. Tiquisate
7. La Gomera
8. Guanagazapa
9. San José
10. Iztapa
11. Palin
12. San Vicente Pacaya
13. Nueva Concepción
14. Sipacate

El departamento de Escuintla como ya se indicó se ubica en la región sur, la que ocupa el tercer lugar a nivel nacional respecto a su contribución en el total de impuestos recaudados en los años 2017 al 2019, como se muestra a continuación:

Figura 1

Impuestos recaudados en Guatemala por región, años 2017, 2018 y 2019

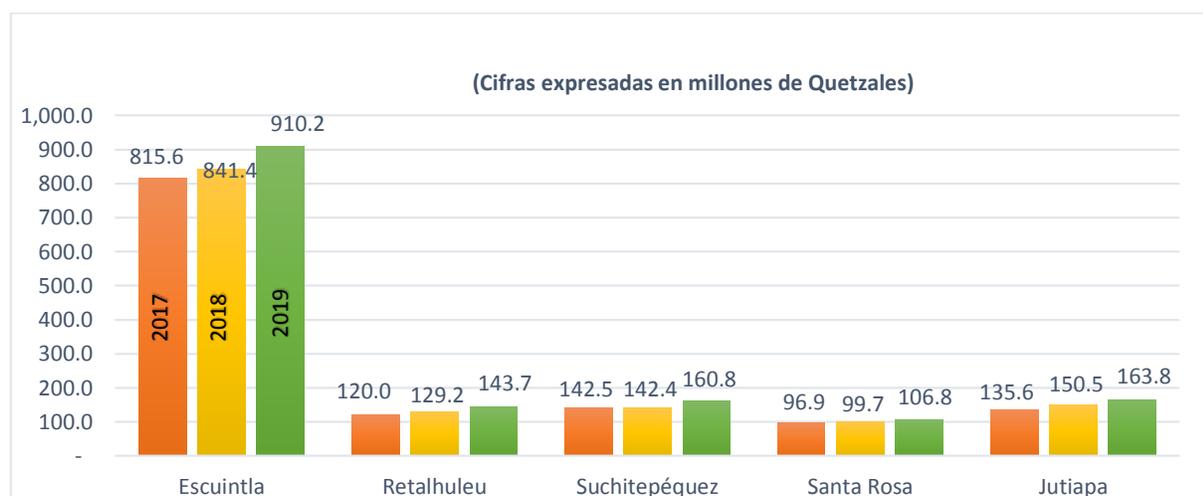


Fuente: Elaboración propia, con base a la información Estadística obtenida de <https://portal.sat.gob.gt/portal/>.

Se observa en la gráfica anterior, que la recaudación tributaria ha tenido un considerable crecimiento en los años evaluados. A continuación se presenta la gráfica donde se visualiza el aporte de recaudo que representa en la regional sur el departamento de Escuintla:

Figura 2

Recaudación de Impuestos en la Regional Sur, años 2017, 2018 y 2019



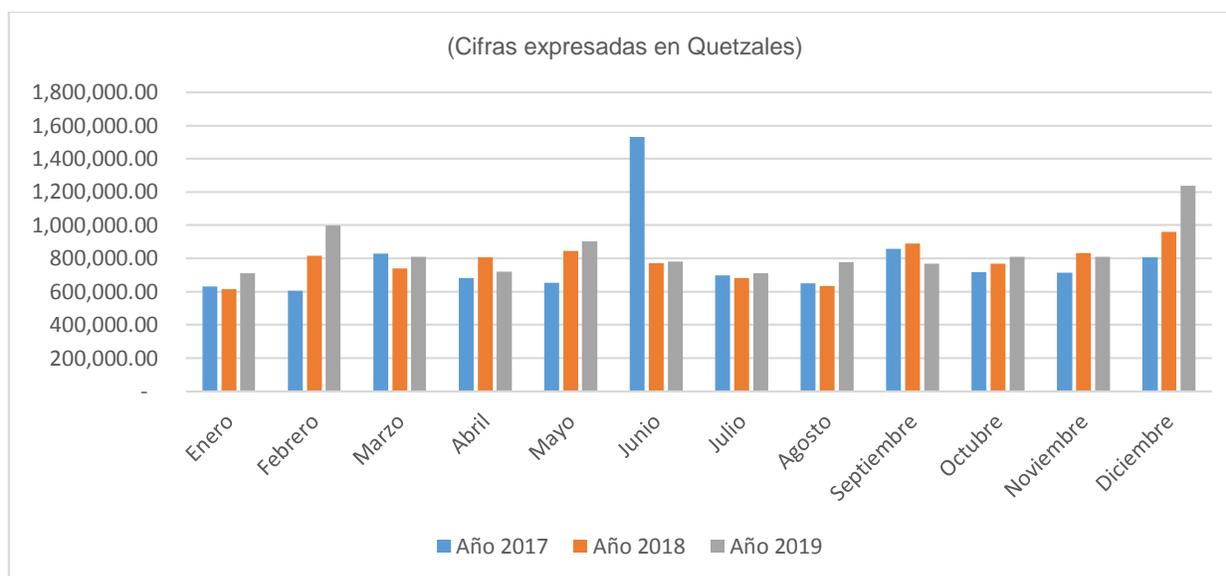
Fuente: *Elaboración propia con base a la información estadística obtenida de <https://portal.sat.gob.gt/portal/>*

La gráfica refleja que el departamento de Escuintla es el que aporta la mayor cantidad de ingresos en relación al total de impuestos recaudados en la Regional Sur, sin embargo es importante aclarar que dentro de este total se considera los impuestos internos y externos.

A continuación se presenta el aporte que representa dentro del recaudo lo pagado por las municipalidades del país en concepto del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, durante los años 2017, 2018 y 2019; como se observa en la gráfica, el impuesto no presenta crecimiento ni disminuciones considerables en el período evaluado, es decir que se mantiene estable, excepto por el mes de junio de 2017, del cual no fue posible establecer las causas del incremento.

Figura 3

**Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos,
pagado por las municipalidades del país**



Fuente: Elaboración propia, con base a la información proporcionada por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

2.3.2 El municipio en el sistema jurídico

El municipio es una institución autónoma de derecho público, tiene personalidad jurídica y capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, por lo tanto, se encuentra sujeto a todas las disposiciones legales existentes y cumplimiento de las mismas como corresponde.

2.4 La Municipalidad

De acuerdo con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, “El gobierno municipal será ejercido por un concejo el cual se integra con el alcalde, los síndicos y concejales electos directamente por sufragio universal y secreto para un período de cuatro años, pudiendo ser reelectos” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, art.254).

2.4.1 Leyes que le son aplicables a las Municipalidades respecto a la publicidad de los actos administrativos

2.4.1.1 Constitución Política de la República de Guatemala

Publicidad de los actos Administrativos. Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, art.30).

2.4.1.2 Decreto 57-2008, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública

Naturaleza. La presente Ley es de orden público, de interés nacional y utilidad social; establece las normas y los procedimientos para garantizar a toda persona, natural o jurídica, el acceso a la información o actos de la administración pública que se encuentre en los archivos, fichas, registros, base, banco o cualquier otra forma de almacenamiento de datos que se encuentren en los organismos del Estado, municipalidades, instituciones autónomas y descentralizadas y las entidades privadas que perciban, inviertan o administren fondos públicos, incluyendo fideicomisos constituidos con fondos públicos, obras o servicios públicos sujetos a concesión o administración. (Decreto 57-2008, Ley de Acceso a la Información Pública, 2008, art.2).

Sujetos obligados. Es toda persona individual o jurídica, pública o privada, nacional o internacional de cualquier naturaleza, institución o entidad del Estado, organismo, órgano, entidad, dependencia, institución y cualquier otro que maneje, administre o ejecute recursos públicos, bienes del Estado, o actos de la administración pública en general, que está obligado a proporcionar la información pública que se le solicite, dentro de los que se incluye el siguiente listado, que es enunciativo y no limitativo:...18 Municipalidades... (Decreto 57-2008, Ley de Acceso a la Información Pública, 2008, art.6).

Información pública de oficio. Los sujetos obligados deberán mantener, actualizada y disponible, en todo momento, de acuerdo con sus funciones y a disposición de cualquier interesado, como mínimo, la siguiente información, que podrá ser consultada de manera directa o a través de los portales electrónicos de cada sujeto obligado:...4. Número y nombre de funcionarios, servidores públicos, empleados y asesores que laboran en el sujeto obligado y todas sus dependencias, incluyendo salarios que corresponden a cada cargo, honorarios, dietas, bonos, viaticos o cualquier otra remuneración económica que perciban por cualquier concepto...8. Los informes mensuales de ejecución presupuestaria de todos los renglones y de todas las unidades, tanto operativas como administrativas de la entidad... (Decreto 57-2008, Ley de Acceso a la Información Pública, 2008, art.10).

2.4.2 Del Concejo y Gobierno Municipal

El Concejo Municipal es el órgano colegiado superior de deliberación y de decisión de los asuntos municipales cuyos miembros son solidaria y mancomunadamente responsables por la toma de decisiones y tiene su sede en la cabecera de la circunscripción municipal. El gobierno municipal corresponde al Concejo Municipal, el cual es responsable de ejercer la autonomía del municipio. Se integra por el alcalde, los síndicos y los concejales, todos electos directa y popularmente en cada municipio de conformidad con las leyes de la materia. El alcalde es el encargado de ejecutar y dar seguimiento a las políticas, planes, programas y proyectos autorizados por el Concejo Municipal (Decreto Número 12-2002, Código Municipal, 2002, art. 9).

2.4.3 Integración de las Corporaciones Municipales

Para una mejor comprensión de la forma en que se integran las corporaciones municipales en nuestro país es necesario acudir a lo que establece la Ley Electoral y de Partidos Políticos:

De la integración de las Corporaciones Municipales. Cada Corporación Municipal se integrará con el Alcalde, Síndicos y Concejales, titulares y suplentes, de conformidad con el número de habitantes, así:

- a) Tres síndicos, diez concejales titulares; un síndico suplente, cuatro concejales suplentes, en los municipios con más de cien mil habitantes;
- b) Dos síndicos, siete concejales titulares; un síndico suplente, tres concejales suplentes, en los municipios con más de cincuenta mil habitantes y menos de cien mil;
- c) Dos síndicos, cinco concejales titulares; un síndico suplente, dos concejales suplentes, en los municipios con más de veinte mil habitantes y hasta cincuenta mil; y,
- d) Dos síndicos, cuatro concejales titulares; un síndico suplente y dos concejales suplentes, en los municipios con veinte mil habitantes o menos.

Los concejales titulares, en su orden, sustituyen al alcalde en ausencia temporal o definitiva de éste. Los síndicos y concejales suplentes, en su orden, sustituyen a los titulares en ausencia temporal o definitiva de éstos. Al producirse la vacante, los concejales titulares deberán correrse en su orden de adjudicación, a efecto de que el suplente asuma en cada caso, la última concejalía (Decreto Número 1-85, Ley Electoral y de Partidos Políticos, 1986, art.206).

2.4.4 Atribuciones de los Concejos Municipales

Los miembros de los Concejos Municipales tienen definidas sus funciones en el Código Municipal, siendo entre otras las de mayor importancia las siguientes:

- a) El control y fiscalización de los distintos actos del gobierno municipal y de su administración;
- b) El establecimiento, planificación, reglamentación, propagación, control y evaluación de los servicios públicos municipales, así como las decisiones sobre las modalidades institucionales para su prestación, teniendo siempre en cuenta la preeminencia de los intereses públicos;
- c) La aprobación, control de ejecución, evaluación y liquidación del presupuesto de ingresos y egresos del municipio, en concordancia con las políticas públicas municipales;
- d) La emisión y aprobación de acuerdos, reglamentos y ordenanzas municipales;

- e) La fijación de rentas de los bienes municipales, sean estos de uso común o no, la de las tasas por servicios administrativos y tasas por servicios públicos locales, contribuciones por mejoras o aportes compensatorios de los propietarios o poseedores de inmuebles beneficiados por las obras municipales de desarrollo urbano y rural. En el caso de aprovechamiento privativo de bienes municipales de uso común, la modalidad podrá ser a título de renta, servidumbre de paso o usufructo oneroso;
- f) Adjudicar la contratación de obras, bienes, suministros y servicios que requiera la municipalidad, sus dependencias, empresas y demás unidades administrativas de conformidad con la ley de la materia, exceptuando aquellas que corresponden adjudicar al alcalde (Decreto Número 12-2002, Código Municipal, 2002, art.35).

2.4.5 Sesiones del Concejo Municipal

Para el cumplimiento de sus funciones el Concejo Municipal se puede reunir en dos tipos de sesiones, la ordinaria y la extraordinaria, la primera de ellas se realizará cuando menos una vez a la semana por convocatoria del alcalde y las extraordinarias las veces que sea necesario a solicitud de cualquiera de los miembros del Concejo Municipal, la cual también deberá ser convocada por el alcalde. Respecto a las sesiones extraordinarias la ley es clara al indicar que no podrá haber sesión si no precede citación personal y escrita (Decreto Número 12-2002, Código Municipal, 2002, art.38).

Todos los que forman parte del Concejo tienen voz y voto y están obligados a asistir a las sesiones puntualmente.

Cada una de las sesiones celebradas se debe hacer constar en acta detallada, la que debe ser firmada por quien preside la misma y por el secretario municipal, la cual cobra plena validez después de haber sido leída y aprobada por los miembros del Concejo Municipal, dentro del plazo de 30 días a partir de su realización.

2.4.6 Remuneraciones por asistencia a sesiones

Por cada una de las reuniones a las que asistan los miembros de los Concejos Municipales, tienen derecho al pago de remuneraciones especiales por el sistema de dietas, según la definición de (Osorio, 1981) "Dieta es el estipendio que se da a los que

ejecutan comisiones o encargos por cada día que se ocupan en ellos, o por el tiempo que emplean en realizarlos” (p.254)

2.4.7 El pago de dietas

Según el Código Municipal, corresponde el pago de dietas a las personas que se desempeñan en los cargos de Síndicos y Concejales, no obstante dichos cargos son de servicio para la comunidad, de prestación gratuita; el mismo código establece el pago de dietas por cada sesión completa a la que se asista, siempre y cuando la situación financiera de la municipalidad lo permita y se agregaría, aunque no lo permita, pues de los recursos que perciben las municipalidades como aporte constitucional un 10% está destinado para gastos de funcionamiento y en muchos de los casos lo primero que se cubre con esta asignación es el pago de dietas.

El Alcalde y Secretario Municipal, no obstante que se desempeñan en sus cargos bajo el renglón presupuestario 011 personal permanente, es decir que devengan un salario y gozan de todas las prestaciones de Ley, también tienen derecho al pago de dietas, por su asistencia a las sesiones, siempre y cuando estas se celebren en horas o días inhábiles.

Vale la pena agregar que es casi imposible que las sesiones se realicen dentro de los horarios laborales de las personas que se desempeñan en dichos cargos, es decir que siempre recibirán el pago en concepto de dietas.

El monto del pago en concepto de dietas debe ser autorizado por las dos terceras partes del total de miembros que integran el Concejo Municipal, así como su modificación, el pago de las mismas se realiza de forma mensual, por medio de cheque emitido a nombre del beneficiario, el documento que justifica el gasto para la municipalidad es la planilla firmada por las personas que se desempeñan en el cargo.

La Ley Organica del Presupuesto también desarrolla el tema de las dietas así:

Dietas. Las retribuciones que el Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas paguen a sus servidores públicos en concepto de dietas por formar parte de juntas directivas, consejos directivos, cuerpos consultivos, comisiones, comités asesores y otros

de similar naturaleza, no se consideran como salarios y, por lo tanto, no se entenderá que dichos servidores desempeñan por ello más de un cargo público.

La fijación de dietas debe autorizarse por acuerdo gubernativo, previo dictamen favorable del Ministerio de Finanzas Públicas, se exceptúan de esta disposición, las entidades que la ley les otorga plena autonomía, que se rigen por sus propias normas, debiendo informar al Ministerio de Finanzas Públicas sobre dicha fijación (Decreto Número 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, 1997, art.78).

El cumplimiento de esta norma para las municipalidades es únicamente en el caso de que se modifique el monto de las dietas, por lo cual debe informar al Ministerio de Finanzas Públicas.

2.4.8 Procedimiento para el pago de las dietas

Uno de los responsables de reportar el total de sesiones celebradas y la asistencia de los miembros del Concejo, para la gestión de pago de las dietas, es el Secretario Municipal, quien informa por escrito al Director de Administración Financiera Integrada Municipal, para gestionar y autorizar el pago de forma conjunta con el Alcalde Municipal.

El monto al que asciende el pago de dietas mensualmente se encuentra afecto a retención del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, como se ha descrito con anterioridad, además de este impuesto también, se efectúa la retención del Impuesto Sobre la Renta.

Previo a la emisión del cheque de pago se debe descontar los impuestos indicados, dependiendo el tipo impositivo que le sea aplicable, al haberse efectuado la retención se emite el cheque por la diferencia.

2.4.9 Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria respecto al pago de dietas

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de Resolución aprobó el tratamiento tributario de las dietas y los viáticos, entre los aspectos relevantes descritos en dicha resolución se cita los siguientes:

b.) Para quienes cobren dietas y viáticos cuando ello forme parte de las funciones de su relación de trabajo y sea representantes de otro contribuyente o entidad del Estado que le haya atribuido dicha función y en la cual trabaje en relación de dependencia, las dietas y los viáticos son rentas derivadas de su relación de trabajo y por lo mismo son rentas del trabajo, por lo que el Impuesto Sobre la Renta será retenido por quien se las pague; y como las dietas y los viáticos no deben documentarse con facturas no están sujetos al Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, como las dietas legalmente no son salarios a pesar de ser consideradas rentas del trabajo, por no estar afectas al Impuesto al Valor Agregado y documentar su pago con nóminas y recibos, documentos públicos cuya finalidad es la comprobación de pagos con dinero, están afectas al pago del Impuesto de Timbres Fiscales.

c.) Para quienes cobren dietas cuando ello sea por un cargo de elección directa o indirecta o que formen parte del cuerpos colegiados por designación de las comisiones de postulación establecidas en la ley, las dietas son inherentes al cargo para el cual fueron electos o designados y por no encuadrar en la definición del artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria, que establece son actividades lucrativas la que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente; deben ser tratadas como rentas del trabajo; por lo que no se deben facturar y están afectas al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto de Timbres Fiscales porque la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos establece un impuesto sobre los documentos públicos o privados, cuya

finalidad sea la comprobación del pago con sumas de dinero (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], Resolución del Directorio 264-2013, 2013)

Este acuerdo de Directorio aclara ciertas dudas existentes antes de su vigencia respecto a los impuestos a que se encuentra efecto el pago de dietas en las distintas modalidades que pudieran presentarse.

2.4.10 Cálculo del Impuesto de Timbres y Papel Sellado Especial para Protocolos a Retener en el pago de Dietas

Sobre el valor que consta en los documentos que acreditan el pago de la dieta se debe aplicar la tarifa al valor del 3%, constituyendo este el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos que debe pagar el sujeto pasivo, mediante retención que le efectuará quien le paga la dieta, en este caso la municipalidad, según lo establecido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

2.4.11 Formulario utilizado para el pago del impuesto retenido

Para realizar el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido, se utiliza el formulario SAT-7130. El mismo se encuentra disponible en Declaraguato, herramienta que es utilizada para el llenado de formularios que se declaran electrónicamente, a continuación se presenta una imagen de este:

Figura 4

Imagen del formulario utilizado para el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido por la entidad pagadora

En el banco presente la Boleta SAT-2000, con valor. Nunca presente este formulario. Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.		
	IMPUESTO DEL TIMBRE	SAT-7130 Release 1
Número de Acceso 609 177 506	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Recibo de pago.	Número de Formulario 30 648 852 752
	2 de 4: Validado	Número de Contingencia
1. INFORMACIÓN DEL CONTRIBUYENTE		
Seleccione el tipo de contribuyente		Contribuyente
NIT del contribuyente		
CUI: [REDACTED]		
Seleccione el tipo de gestión		Tarifas Específicas
2. FECHA DE PRESENTACIÓN		
Fecha máxima de presentación al banco		[REDACTED]
Si no realiza el pago en esta fecha, deberá generar otro formulario para determinar el nuevo monto a		
7. TARIFAS ESPECÍFICAS		
Conceptos Específicos del Impuesto al Timbre		
Tarifas Específicas del Impuesto al Timbre		
Otros Conceptos Afectos		Documentos de comprobación de pago (De dietas y otros conceptos)
Impuesto por Conceptos Afectos		500.00
8. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR		
Total del Impuesto a pagar		500.00
9. RECTIFICACIÓN (opcional)		
(Llene solo si necesita corregir datos de un formulario SAT-7130 anterior)		
Número de formulario SAT-7130 que se rectifica Son 11 dígitos que aparecen en la parte superior derecha del encabezado del formulario a corregir. Ejemplo 12345678901		
(-) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anteriores		
(-) Impuesto a pagar		500.00
(+/-) Impuesto a favor del contribuyente		0.00
10. ACCESORIOS		
Multa por rectificación		0.00
TOTAL A PAGAR		500.00
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.		

Fuente: Información obtenida de <https://declaraguat.sat.gob.gt/declaraguat-web/>.

2.5 Entidad Gubernamental Encargada de la Fiscalización de las Municipalidades

2.5.1 Contraloría General de Cuentas

La Contraloría General de Cuentas es una institución pública, técnica y descentralizada, goza de independencia funcional, técnica, presupuestaria, financiera y administrativa, tiene como objetivo fundamental, dirigir, ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de control externo y financiero gubernamental, así como velar por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado. Es el ente técnico rector de la fiscalización y control gubernamental, le corresponde la función fiscalizadora y control gubernamental en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos, egresos y en general todo interés hacendario de los organismos del Estado, Entidades Autónomas y Descentralizadas, las Municipalidades y sus empresas, Fideicomisos constituidos con Fondos Públicos, Consejos de Desarrollo, Instituciones o Entidades Públicas que por delegación del Estado presten servicios, instituciones que integran el sector público no financiero, de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado (Decreto Número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, 2002, art. 1 y 2).

2.5.2 Objetivos

Dentro de los objetivos que describe su Ley, fueron considerados en grado de importancia para efectos de la presente investigación tres de los nueve que contiene, siendo estos:

- a) Determinar si la gestión institucional de los entes o personas a que se refiere el artículo anterior se realiza bajo criterios de probidad, eficacia, eficiencia, transparencia, economía y equidad; ...c) Promover y vigilar la responsabilidad de los servidores públicos para que puedan rendir cuentas públicamente, de manera amplia y oportuna, tanto de la regularidad en el manejo de los bienes y recursos, como de los resultados cualitativos y cuantitativos obtenidos en su gestión;
- d) Promover el intercambio de información, a través de los informes y recomendaciones de auditoría, para la actualización, modernización y mantenimiento de los sistemas, en especial del integrado de administración financiera, así como de los procedimientos

operativos y de control; ... (Decreto Número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, 2002, art.3).

Los criterios que se definen en la literal a) contemplan varios aspectos, en particular el de eficiencia que no es más que la capacidad de cumplir o hacer adecuadamente una función, entiéndase en este sentido el cumplimiento de las disposiciones legales que le son aplicables al ente fiscalizador.

El contenido de la literal c) se encuentra intrínsecamente ligado con la literal a) puesto que persigue vigilar la responsabilidad de todo empleado público, es decir su desempeño en el cargo, de tal forma que al rendir cuentas públicamente se evidencie el manejo adecuado de los bienes y los recursos, lo cual no sería posible si en la gestión del funcionario se observa que por negligencia se incumplió con una obligación inherente a su función y como consecuencia de ello se produce detrimento al patrimonio del Estado.

El objetivo de la Contraloría General de Cuentas descrito en la literal d) es probablemente uno de los más importantes en cuanto a la información que suministra a los distintos sectores de sociedad puesto que por medio de los informes de auditoría que contienen el resultado de las revisiones practicadas se suministra información de interés para otras instituciones del Estado, que bien podrían utilizarla en el desempeño de su función.

2.5.3 Atribuciones

El artículo 4 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas desarrolla las atribuciones de la institución, de las cuales únicamente tres se citan por la importancia que representan en el tema que se investiga:

e) Auditar, emitir dictamen y rendir informe de los estados financieros, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, y los de las entidades autónomas y descentralizadas, enviando los informes correspondientes al Congreso de la República, dentro del plazo constitucional;...g) Requerir a la autoridad nominadora, la suspensión en forma Inmediata del funcionario o empleado público

encargado de la custodia, manejo y administración de los valores públicos, cuando se hubieren detectado hechos presuntamente constitutivos de delito, vinculados con sus atribuciones y, además, denunciarlos ante las autoridades competentes;...t) coadyuvar con el Ministerio Público en la investigación de los delitos en contra de la hacienda pública;... (Decreto Número 31-2002, Ley Organica de la Contraloría General de Cuentas, 2002, art.4).

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se establece los plazos legales para que la Contraloría General de Cuentas rinda informe al Congreso de la República, con el resultado de las auditorías practicadas, el plazo establecido vence el último día hábil del mes de mayo de cada año. Asimismo, el artículo 25 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas indica que el Contralor General de Cuentas, presentará anualmente, en un plazo máximo de 150 días después de cierre del ejercicio fiscal anterior, un informe y dictamen de los resultados de la auditoría practicada a los estados financieros y ejecución presupuestaria de ingresos y gastos de los organismos del Estado, Instituciones, entidades autónomas y descentralizadas.

2.5.4 Auditor Gubernamental

De forma general se define al auditor gubernamental como la persona que desarrolla su labor de control gubernamental, previo, concurrente y/o posterior, para el cumplimiento de su función debe ser facultado mediante la emisión de nombramiento por la autoridad administrativa superior.

Una de las obligaciones fundamentales de los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, que no se puede dejar de mencionar es la que se cita a continuación:

Los auditores gubernamentales que, en cumplimiento de su función, descubran la comisión de posibles delitos contra el patrimonio de los organismos, instituciones, entidades y personas sujetas a fiscalización, están obligados a presentar la denuncia

correspondiente ante la autoridad competente y hacerlo del conocimiento del Contralor General de Cuentas, quien deberá constituirse como querellante adhesivo. Los funcionarios y empleados públicos quedan obligados a prestar a los auditores el auxilio necesario para el ejecutivo cumplimiento de su función. En el caso de negarse, serán sancionados conforme a la ley (Decreto Número 31-2002, Ley Organica de la Contraloría General de Cuentas, 2002, art.30).

Se interpreta en el contenido de la norma que al detectar la existencia de un posible delito es obligación del auditor gubernamental, presentar ante las autoridades correspondientes la denuncia respectiva, para que proceda dicha denuncia deben existir elementos de convicción que prueben irrefutablemente el hecho denunciado.

2.5.5 Dirección de Auditoría al Sector Municipalidades y Consejos de Desarrollo

La regulación legal de su estructura interna, así como las funciones que se le atribuyen se describen a continuación:

Es la responsable de ejercer la función fiscalizadora y control gubernamental, mediante la práctica de auditorías de tipo financiero, cumplimiento y desempeño u otras que se consideren necesarias realizar a las municipalidades y sus empresas, fideicomisos municipales, consejos de desarrollo, gobernaciones departamentales, Secretaría de Coordinación Ejecutiva de la Presidencia, Instituto de Fomento Municipal y demás entidades públicas y privadas establecidas en el artículo 2 de la Ley que están relacionadas con el cumplimiento del régimen jurídico que garantizan la ejecución de las políticas públicas con recursos del erario público. Sus funciones y atribuciones específicas son las siguientes: ...c) Emitir los nombramientos de auditoría para ejercer la acción fiscalizadora a las entidades sujetas a control que le correspondan;

d) Aprobar la planificación de cada auditoría y conocer los informes de auditoría que rindan los auditores gubernamentales para los efectos correspondientes;

- e) Ejercer la función fiscalizadora y de control gubernamental de las entidades que integran el sector a su cargo, aplicando las normas relacionadas con la fiscalización, políticas, metodologías, técnicas y procedimientos que le sean aplicables;
- f) Emitir los dictámenes que le sean requeridos por la autoridad superior de la Contraloría o por las entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley, en aspectos relacionados a su competencia; en este último caso, será necesario adjuntar la opinión técnica refrendada por la autoridad administrativa superior solicitante;...n) Resolver de acuerdo a los procedimientos y políticas establecidas por la autoridad superior de la Contraloría, las discrepancias que puedan surgir en los equipos de trabajo, generadas en las diferentes fases del proceso de fiscalización...(Acuerdo Gubernativo, 96-2019, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, 2019, art.23).

Esta dirección es la encargada de practicar auditoría anualmente a las 340 municipalidades de los municipios de los 22 departamentos de Guatemala, para el cumplimiento de esta tarea, los equipos de auditoría se integran eventualmente por un coordinador, uno o varios auditores y un supervisor, dependiendo la magnitud de las operaciones de la municipalidad que se va a fiscalizar, generalmente los equipos de auditoría se integran por un coordinador y un supervisor.

Además de la fiscalización de las municipalidades y sus empresas también tiene a su cargo las auditorías a los Consejos Departamentales de Desarrollo, Secretaría de Coordinación Ejecutiva de la Presidencia, Instituto Nacional de Fomento Municipal y Plan de Prestaciones del Empleado Municipal.

2.5.6 Aspectos que se verifican respecto al pago de Dietas por los Auditores Gubernamentales

Dentro de los procedimientos de auditoría practicados por los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas para establecer la procedencia del gasto por el pago de dietas en las municipalidades del país se encuentran los siguientes:

- a.) Que el pago se encuentre documentado como corresponde, es decir que cuente con la planilla de pago debidamente firmada por los beneficiarios.

- b.) Por cada dieta pagada se verifica la existencia del acta detallada de la sesión celebrada ordinaria o extraordinaria.
- c.) Se verifica la existencia de la citación y que en la misma se indique el motivo de la convocatoria realizada por el Alcalde Municipal.
- d.) Se verifica la asistencia real de los participantes realizando en algunos casos el procedimiento de verificación de extremos con otras entidades por ejemplo con migración para establecer el movimiento migratorio de los asistentes y que su salida del país y estadía fuera del mismo no corresponda a fechas en que se le pagó dietas por asistencia a sesiones.
- e.) Se comprueba la correcta aplicación de la legislación fiscal vigente en cuanto a las retenciones que corresponde realizar sobre el monto pagado en concepto de dietas.
- f.) Se verifica que el impuesto retenido sea trasladado dentro del plazo legal a la entidad a la que corresponde o en su defecto que el dinero se encuentre disponible en el banco.
- g.) Si por el pago de la obligación tributaria se realizará fuera de plazo legal y se incurriere en multas, interés o recargos pagados con fondos públicos, se procede a elaborar una formulación de cargos en contra de los responsables para que se reintegre a las arcas municipales el monto correspondiente.

2.6 Entidad encargada del control y la fiscalización de los tributos en Guatemala

2.6.1 Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-

La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, tiene aproximadamente 22 años de estar ejerciendo su función en el país.

2.6.2 Objeto y Funciones

A continuación, se cita de forma resumida lo que para el efecto establece su ley Orgánica, considerando entre otros las funciones vinculadas con el tema que se investiga:

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) 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. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes; ...d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) 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; f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras; g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;...i) 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; ...s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para

el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado; ...u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes; ...(Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, art.3).

Es importante acotar ciertos aspectos que se consideran relevantes por el investigador en este apartado, en virtud que los mismos serán objeto de señalamiento en el capítulo 4, como parte de los resultados del trabajo realizado.

Se debe señalar que la función de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT- no debe ser excluyente por lo tanto debe aplicar la legislación para el recaudo, control y fiscalización de todos los tributos internos que le corresponde percibir al Estado, sin distinción alguna y actuando de conformidad con la ley. Ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones que sean necesarias en pro de la recuperación de los impuestos, multas, intereses y recargos.

Por último, enmarcar la función con el mismo sentido y que es recurrente en las literales a), e) y g) antes descritas, actuar de conformidad a la ley contra delitos tributarios, promover acciones judiciales y presentar denuncia y provocar la persecución penal por la existencia de indicios de delitos.

2.6.3 Intendencia de Fiscalización

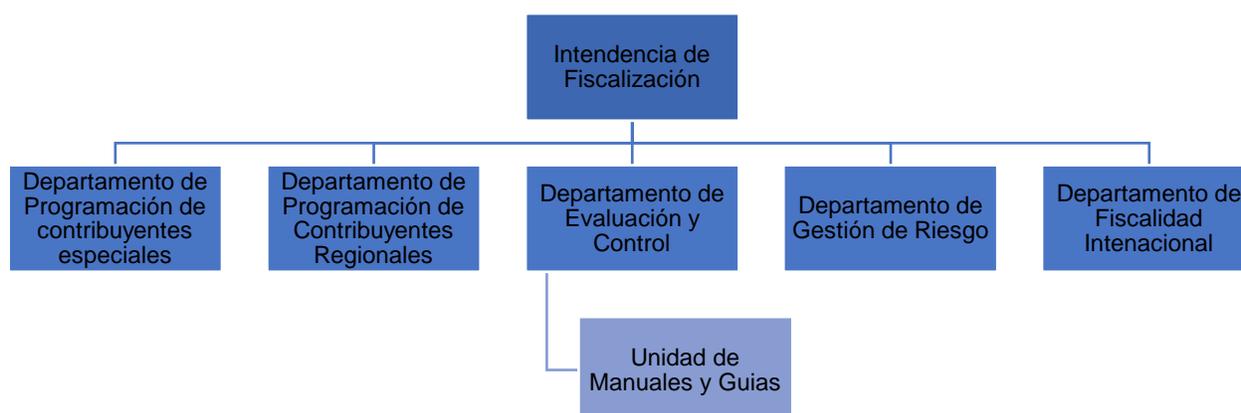
Según el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Intendencia de Fiscalización, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales. De las funciones que se le atribuyen se mencionan las que se consideran relevantes en la presente investigación:

- 1.) Planificar, coordinar la implementación y evaluar las actividades de las Divisiones de Fiscalización y de las Divisiones de Resoluciones de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes, Contribuyentes Especiales Medianos, de las Gerencias Regionales; y en materia de su competencia, las actividades de la Gerencia de Atención al Contribuyente, estableciendo conjuntamente con éstas sus objetivos y metas.
- 2.) Coordinar la implementación y evaluar el desarrollo de los planes y programas relacionados con la fiscalización de las obligaciones tributarias, incluyendo las obligaciones tributarias derivadas del comercio exterior.
- 3.) Emitir las normas y directrices para la planificación y programación de la fiscalización a nivel nacional (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], 2007, art 33).

Para comprender el funcionamiento de esta Intendencia, es necesario considerar lo establecido en la (Resolución Número 467-2007, Resolución que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2007, art.10), la cual indica que para el desempeño de sus funciones la Intendencia las desarrollará a través de los siguientes Departamentos:

Figura 5

Estructura organizativa de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de la Administración Tributaria



Fuente: Información obtenida de <https://portal.sat.gob.gt/portal/organos-y-dependencias-sat/>.

Dentro de los departamentos que conforman la Intendencia de Fiscalización se encuentra el de Programación de Contribuyentes Regionales, son varias las funciones a su cargo, sin embargo, se consideran las de mayor relevancia en función al tema tratado.

- 1) Proponer al Intendente de Fiscalización, en el ámbito de su competencia y a nivel nacional, el Plan Anual de Fiscalización para las Divisiones de Fiscalización de las Gerencias Regionales.

- 2) Identificar sectores económicos con índices de incumplimiento en sus obligaciones tributarias formales, con el fin de seleccionar grupos objetivos de la población a fiscalizar, a través de programas de presencia fiscal que generen percepción de riesgo de fiscalización en los contribuyentes y responsables.

- 3) Analizar las denuncias que se reciban en la Intendencia de Fiscalización, en materia de incumplimiento de obligaciones tributarias formales, y en su caso, programar las acciones que correspondan (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], 2007, art.10 Ter).

En resumen el Departamento de Programación de Contribuyentes Regionales, juega un papel preponderante, puesto que en el mismo se genera los planes y programas de fiscalización, se identifica a los sectores de la población con índices de incumplimiento de sus obligaciones y se propone al intendente el plan anual de fiscalización para las gerencias regionales, es decir que donde se define que contribuyentes serán objeto de fiscalización durante un ejercicio fiscal es en este departamento.

Otro de los Departamentos dentro de la Intendencia que merece nuestra atención por su importancia en cuanto a la definición de factores de riesgo necesarios en la planificación de las auditorias es el de Gestión de Riesgo, a continuación se describen las funciones de mayor relevancia en el tema tratado:

- 1.) Identificar, obtener y analizar las fuentes de información de carácter tributario y financiero, para ser utilizadas en la cuantificación de riesgos específicos;
- 2) Realizar análisis y estudios financieros y tributarios para identificar riesgos potenciales en el comportamiento de sectores económicos específicos;
- 3) Administrar, evaluar y actualizar los sistemas de Gestión de Riesgo de la Intendencia de Fiscalización, el Sistema de Fiscalización FISAT y otros sistemas informáticos que en el futuro se consideren necesarios;
- 4) Definir y registrar indicadores y variables de riesgo para determinar modelos de cuantificación de riesgo, acordes a la legislación vigente y a las prácticas de evasión y elusión tributaria;
- 5) Definir, implementar, mantener y evaluar los resultados de los modelos de cuantificación de riesgo definidos... (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], 2007, art.10 Quinquies).

2.6.3.1 Intendencia de Recaudación y Gestión

Según el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Intendencia de Recaudación y Gestión, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. De las funciones que se le atribuyen se mencionan las que se consideran relevantes en la presente investigación:

- 1.) Planificar, coordinar la implementación y evaluar las actividades de las Divisiones de Recaudación y Gestión de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes, Contribuyentes Especiales Medianos, de las Gerencias Regionales, de las Oficinas Tributarias, de las Agencias Tributarias; y en materia de su competencia, las actividades

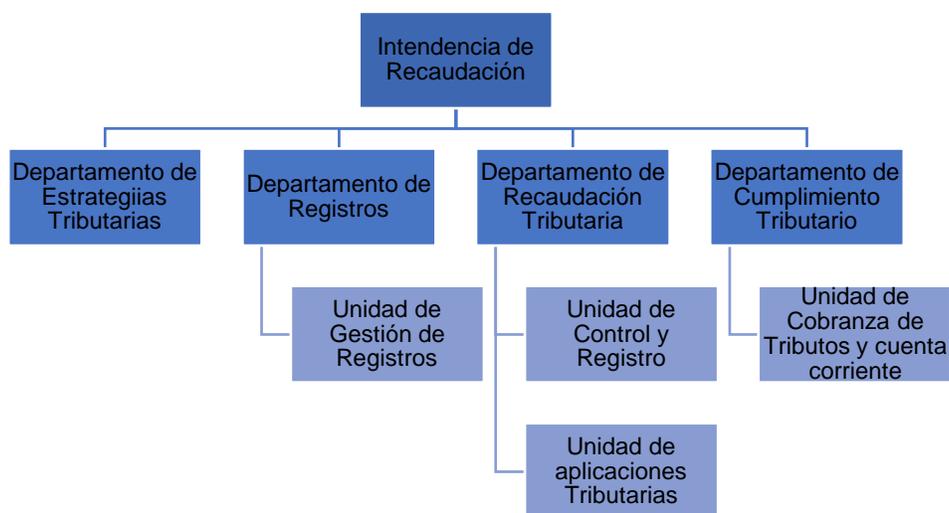
de la Gerencia de Atención al Contribuyente, estableciendo conjuntamente con éstas sus objetivos y metas.

2.) Establecer mecanismos que faciliten a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias y permitan el control de los tributos internos y los que gravan el comercio exterior (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], 2007, art 32).

Para una mejor comprensión del funcionamiento de esta Intendencia es necesario considerar lo establecido en la (Resolución Número 467-2007, Resolución que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2007, art.16), indica que para el desempeño de sus funciones la Intendencia las desarrollara a través de los siguientes Departamentos:

Figura 6

Estructura organizativa de la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria



Fuente: Información obtenida de <https://portal.sat.gob.gt/portal/organos-y-dependencias-sat/>.

Con relación a los departamentos que integran esta Intendencia, se establece que el de Cumplimiento Tributario es al que corresponde las acciones encaminadas a efectuar las acciones de cobro por medio de la unidad de Cobranza de Tributos y Cuenta Corriente.

2.6.4 Gerencias Regionales

Conforme lo define el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, las Gerencias Regionales son:

...Dependencias encargadas de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos.

Las Gerencias Regionales son:

- 1) Gerencia Regional Central: Dependen de esta Gerencia las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y el Progreso, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la ciudad de Guatemala.
- 2) Gerencia Regional Sur: Dependen de esta Gerencia, las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Escuintla.
- 3) Gerencia Regional Occidente: Dependen de esta Gerencia la oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los Departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, Quiché, Sololá y Totonicapán, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Quetzaltenango.
- 4) Gerencia Regional Nororiente: Dependen de esta Gerencia, las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los

departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y Peten, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Zacapa (Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2007, art.49).

En el texto anterior se observa que para efectos de control y fiscalización la Superintendencia de Administración Tributaria tiene distribuido en cuatro regiones el país dentro de las cuales se encuentra la Gerencia Regional Sur, la que será considerada en el desarrollo del tema por corresponder a esta el departamento de Escuintla y sus municipios sobre el cual trata la presente investigación.

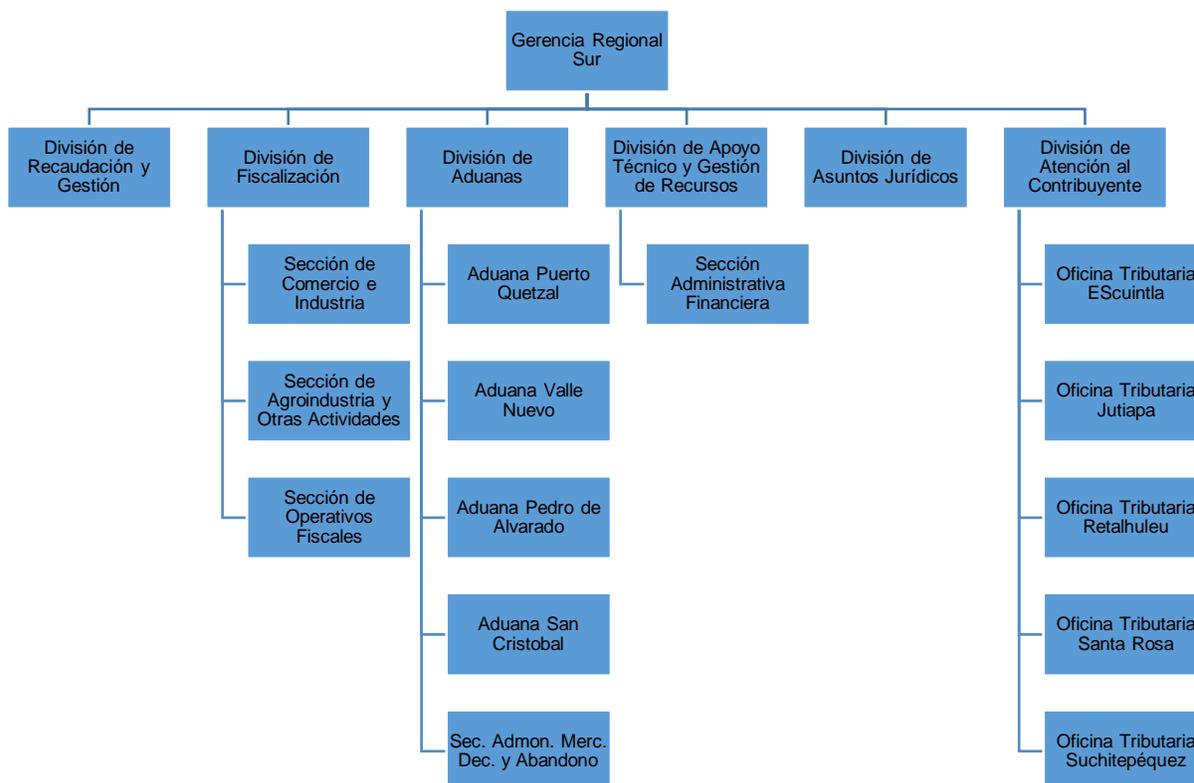
2.6.4.1 Gerencia Regional Sur

La Gerencia Regional Sur está conformada por seis divisiones, dentro de las cuales se encuentra de División de Fiscalización la que se sub divide para su funcionamiento en Sección Comercio e Industria y Sección de Agroindustria y Otras Actividades, ambas se integran por una Jefe de Sección, dos supervisores y un promedio de 10 auditores tributarios por cada sección, su función consiste en la realización de auditorías integradas, es decir que se fiscaliza de forma general, incluyendo varios impuestos y se verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

La Sección de Operativos Fiscales, cuenta con un jefe de sección, cuatro supervisores y un aproximado de 48 Técnicos de Auditoría, los cuales tiene encomendada la tarea de realizar presencias fiscales, puntos fijos y auditorias que se derivan de cruces de información por información suministrada por los Sistemas Informáticos de la institución.

Figura 7

Estructura organizativa de la Gerencia Regional Sur de la Superintendencia de Administración Tributaria



Fuente: Información obtenida de <https://portal.sat.gob.gt/portal/organos-y-dependencias-sat/>.

2.7 El proceso de fiscalización en la SAT

Para que la División de Fiscalización de cualquiera de las gerencias regionales inicie un proceso de fiscalización es necesario que la Intendencia de Fiscalización por medio del Departamento de Programación de Contribuyentes Regionales, haya considerado dentro del plan anual de fiscalización un programa específico de auditoría dirigido al sector económico que será fiscalizado.

Dentro de las funciones del Departamento de Programación de Contribuyentes Regionales, se encuentra la de Generar en el Sistema FISAT, los programas de auditoría que serán aplicados en la ejecución del Plan Anual de Fiscalización, de forma simultánea

se generan los alcances de auditoría en papel, en los cuales se describe el objeto de la revisión y cuáles son las inconsistencias que presenta cada contribuyente, los referidos alcances son distribuidos a cada una de las gerencias regionales en donde se encuentra registrado el domicilio fiscal del contribuyente a auditar.

Al encontrarse los alcances de auditoría en la gerencia regional a la que corresponden, el Gerente Regional los traslada al Jefe de División de Fiscalización, quien a su vez asigna los casos a los jefes de sección de Comercio e Industria y Agroindustria y Otras Actividades y éste último es quien decide a que auditor y supervisor asignará la ejecución de la auditoría, para lo cual genera en el Sistema FISAT el nombramiento y traslada en original para firma de Jefe de División; en este sentido se cumple con lo establecido en el Código Tributario: "Autorización. Todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto la Administración Tributaria. Esta calidad deberá acreditarse ante el contribuyente o responsable" (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art 152).

Al encontrarse firmado el nombramiento, este es entregado al auditor tributario nombrado para que elabore el requerimiento de información y notifique al contribuyente; el auditor deberá considerar previo a realizar el requerimiento de información los siguientes elementos: régimen en el que se encuentra inscrito el contribuyente en los impuestos a fiscalizar, información contenida en el módulo de control bancario para establecer si no se encuentra omiso en la presentación de declaraciones y establecer si el o los impuestos a fiscalizar tienen riesgo de prescripción o ya se encuentran prescritos, cabe hacer la aclaración que éste último elemento se debió verificar por el Departamento de Programación de Contribuyentes Regionales, previo a la emisión del alcance de auditoría.

Para aclarar el tema relacionado a la prescripción es necesario citar lo que establece la Ley en este sentido:

Prescripción: El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar

intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes a los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.

En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por el concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso... (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art.47).

En este mismo cuerpo legal en su artículo 49, se establece el cómputo de plazo de la prescripción así: “Los plazos establecidos en los artículos 47 y 48 de este código, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo” (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art.49).

La Ley regula los actos que pueden interrumpir la prescripción, esto con el objeto de ampliar los plazos legales en los que la Administración Tributaria pueda ejercer su derecho de fiscalización, entre otros se menciona los más comunes:

1. La determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y sobre base presunta, la notificación de audiencia no interrumpe la prescripción.
2. La Notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes de tributo, intereses, recargos y multas, esta resolución es emitida por la Unidad de Dictámenes y Resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. La interposición por el contribuyente o responsable de los recursos que procedan de conformidad con la ley tributaría, en este sentido se deben considerar los recursos de revocatoria y contencioso administrativo.
4. La notificación a cualquiera de las partes de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria, en este sentido se aplica regularmente en los casos de resistencia a la acción fiscalizadora en donde el auditor tributario se acompaña de un ministro ejecutor quien mediante orden de juez requiere la presentación de la información tributaria.

Evaluated by the tax auditor the elements indicated, it proceeds to issue the requirement of information, in which it will describe the information that is necessary for it to verify the adequate fulfillment of the tax obligations of the taxpayer.

Notified the requirement of information the taxpayer to audit account with a term of 3 business days counted from the day following notification to deliver the information requested by the tax auditor, failure to comply with this term incurs in the infraction of Resistance to the Fiscalizing Action, as described in article 93 of Decree 6-91, of the Tax Code.

When the information and/or documentation is delivered by the audited taxpayer, within the legal term established, the tax auditor proceeds to carry out the corresponding review and if as a result of the work performed it determines the non-compliance of the tax obligations, formal or substantive, it proceeds to generate in the FISAT system, the corresponding hearing according to what establishes the Tax Code:

Verification and Hearings. The Tax Administration will verify the declarations, determinations and payment documents of taxes; if it proceeds, it will formulate the adjustments that correspond, specify the facts and law, and notify the taxpayer or responsible party.

Similarly, it will be notified to the taxpayer or responsible party when sanctions are imposed, even when they do not arise from the omission of tax payment.

When notifying the taxpayer or responsible party, if adjustments are formulated, it will be granted a hearing for thirty (30) business days, non-extendable, for the purpose of presenting defenses and offering the means of proof that justify its opposition and defense. If at the hearing a request for opening of proof is made, it will be in accordance with what is established in article 143 of this Code. The period of proof will be exhausted without further process, resolution or notification of the request, and the thirty (30) business days, non-extendable, will run from the sixth (6o) business day following the day of expiration of the term granted to hold the hearing.... The taxpayer or responsible party will be able to express its conformity with one or more of the

ajustes a 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... (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art.146).

3 METODOLOGÍA

3.1 Definición del problema

El incumplimiento de las obligaciones tributarias de las municipalidades del departamento de Escuintla con relación al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas se especifica y delimita a continuación:

3.1.1 Especificación del problema

La poca o nula fiscalización a ciertos sectores de la población por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, es uno de los tantos factores que propicia el incumplimiento de las obligaciones tributarias, debido a la baja percepción de riesgo que existe en las municipalidades de ser objeto de una revisión, que tenga como resultados el pago de multas, intereses y recargos, en el peor de los escenarios el inicio de un proceso legal por haber incurrido en algún ilícito penal.

Lo anterior conlleva la falta de disponibilidad de los recursos necesarios para el Estado para el cumplimiento de sus fines, al no enterar el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido o hacerlo fuera de los plazos legales y en casos extremos la pérdida total del mismo, por los efectos que produce la prescripción de la obligación tributaria.

Temas y subtemas en forma interrogativa

Tema

¿Cuál es la causa principal por la que las municipalidades de los Municipios de Escuintla, departamento de Escuintla incumplen con su obligación tributaria de entregar a las cajas fiscales como agentes de retención el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas?

Subtemas

¿Con que frecuencia se fiscaliza por la Superintendencia de Administración Tributaria a las municipalidades como agentes de retención y que resultados se obtuvieron?

¿Existe incumplimiento en el pago del Impuesto retenido por las municipalidades?

¿Es factible que los departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y Departamento de Gestión de Riesgo, de la Intendencia de Fiscalización, de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a sus funciones identifiquen el monto de los impuestos retenidos por las municipalidades y no enterados a las arcas del Estado?

3.1.2 Punto de vista

El punto de vista desde el cual se realizó la investigación es el tributario.

3.1.3 Delimitación del problema

La delimitación del problema, fija la unidad de análisis, el período de investigación y el ámbito geográfico que comprende, los cuales se detallan a continuación:

3.1.4 Unidad de análisis

- Las Municipalidades.
- La Superintendencia de Administración Tributaria.

3.1.5 Período a investigar

Período comprendido del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2019.

3.1.6 Ámbito Geográfico

Municipios de Escuintla del Departamento de Escuintla.

3.1.7 Universo y tamaño de la muestra

El universo está conformado por las 14 municipalidades de los municipios del Departamento de Escuintla y el tamaño de la muestra corresponde al 93% de las mismas.

3.2 Objetivos

3.2.1 Objetivo general

Establecer si la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria es la causa principal por la cual las municipalidades de los municipios de Escuintla, departamento de Escuintla, incumplen con su obligación tributaria de entregar a las cajas

fiscales como agentes de retención el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido por el pago de dietas, y si es la Intendencia de Fiscalización por medio de sus departamentos quien puede identificar los índices de incumplimiento en las municipalidades, utilizando las herramientas y fuentes de información con las que cuenta, principalmente los informes de auditoría publicados por la Contraloría General de Cuentas en su página web.

3.2.2 Objetivos específicos

1. Determinar la frecuencia y resultados obtenidos de las auditorías practicadas por la Superintendencia de Administración Tributaria a las municipalidades como agentes de retención del impuesto, durante los últimos tres años, para corroborar si este sector fue objeto o no de fiscalización.
2. Demostrar que existe incumplimiento en el pago del impuesto retenido por las municipalidades, para concluir sobre una base razonable sobre la principal causa del incumplimiento.
3. Analizar la posibilidad de que los departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y Departamento de Gestión de Riesgo, de la Intendencia de Fiscalización, de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a sus funciones identifiquen en las municipalidades los índices de incumplimiento en el pago del impuesto retenido y analicen las fuentes de información de carácter tributario y financiero para ser utilizadas en la cuantificación de riesgos específicos, principalmente los informes de auditoría publicados por la Contraloría General de Cuentas en su portal web.

3.3 Hipótesis

La falta de control y fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria a las municipalidades de los municipios de Escuintla, es la causa principal de que incumplan con su obligación Tributaria en el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas en los años 2017

al 2019, lo que conlleva la falta de disponibilidad de recursos para el Estado, al no enterar el Impuesto o hacerlo fuera de los plazos legales y en casos extremos la pérdida total del mismo, por los efectos que produce la prescripción de la obligación tributaria.

Las solución propuesta es que la Administración Tributaria desde la Intendencia de Fiscalización y sus Departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y de Gestión de Riesgo, identifiquen los índices de incumplimiento, contando para el efecto con las fuentes de información de carácter tributario y financiero en las que pueden considerar los informes publicados por la Contraloría General de Cuentas, en su portal web, que incluyen los Estados Financieros y sus respectivas notas por medio de los cuales se identifica el monto de los impuestos retenidos por las municipalidades y no enterados a las arcas del Estado.

3.3.1 Especificación de variables

La especificación de variables de la hipótesis es la siguiente:

3.3.1.1 Variables independientes

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

3.3.1.2 Variable dependiente

Control y Fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria a las municipalidades.

Identificación de índices de incumplimiento tributario en ese sector por la Intendencia de Fiscalización a través de sus Departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y de Gestión de Riesgo.

3.4 Diseño utilizado

No experimental, transeccional o transversal, fundamentado en la recolección de información en un tiempo definido, para describir y analizar la incidencia e interrelación de dicha información.

El enfoque aplicado es el cuantitativo, partiendo de una idea predefinida y delimitada de la cual se deriva el objetivo general y los específicos.

3.5 Técnicas de investigación aplicadas

Las técnicas de investigación documental y de campo para la presente investigación por medio de las cuales se recopiló, analizó y presentó la información, se refieren a lo siguiente:

3.5.1 Técnicas de investigación documental

Se consultaron y analizaron las leyes en materia fiscal y otras que por su naturaleza tienen relación con el tema investigado, así como revistas, tesis, estudios, criterios institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria y publicaciones de prensa, de forma física y digital; la información obtenida fue utilizada como referencia técnica y legal en el marco teórico.

3.5.2 Técnicas de investigación de campo

Se Solicitó información a la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de la Unidad de Acceso a la Información Pública.

Se efectuaron consultas en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas.

Se Consultó el portal de Gobiernos Locales del Ministerio de Finanzas Públicas

Se realizaron encuestas electrónicas a 31 profesionales de la contaduría pública y auditoría que laboran en la Superintendencia de Administración Tributaria de la Gerencia Regional Sur,

Se encuestó a 79 profesionales que se desempeñan como auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas

Se encuestó a 6 Directores de Administración Financiera Integrada Municipal de las municipalidades que presentaron inconsistencias en el pago del impuesto.

Se entrevistó a uno de los Directores de Administración Financiera Integrada Municipal de una de las municipalidades que cumplió como corresponde con el pago del Impuesto de Timbres retenido.

3.5.3 Cuadros

Se efectuaron cuadros analíticos de información por municipalidad, con información de los años 2017 al 2019, así como cuadros que muestran las contingencias tributarias a las que están afectas las municipalidades que incumplieron con su obligación.

3.5.4 Cálculos

Se realizó análisis de datos con el objeto de verificar la razonabilidad de las operaciones aritméticas relacionadas con los saldos que presentan los estados financieros de las municipalidades consideradas en la muestra de la investigación.

3.5.5 Análisis y evaluación financiera

Se analizó la información obtenida en el proceso de investigación relacionada con los Estados Financieros y sus respectivas notas de las municipalidades evaluadas.

3.5.6 Instrumentos de medición aplicados

Para la realización de la investigación se utilizaron cuestionarios elaborados en el Google Drive, considerando las circunstancias en las fechas en que se realizó el trabajo de campo, así como entrevistas vía telefónica que fueron grabadas para el resguardo y posterior análisis de la información recabada.

3.5.7 Resumen de procedimientos usados en el desarrollo de la investigación

Fue fundamental en el presente trabajo el uso del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 57-2008, Ley de Acceso a la Información Pública, puesto que por esta vía se solicitó información a la Superintendencia de Administración Tributaria y al Ministerio de Finanzas Públicas.

Además, al considerar que el artículo 6 numeral 18, del cuerpo legal citado establece dentro de los sujetos obligados de dicha ley a las municipalidades y determina en su

artículo 10 su obligación respecto a la información pública de oficio se procedió a consultar los portales electrónicos de las mismas.

Se consultó el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas, <https://appweb.contraloria.gob.gt/bknCaPortal/informe.jsp#/principal> obteniendo información relacionada con los resultados de las auditorías practicadas por los auditores gubernamentales de dicha institución a las municipalidades consideradas en la investigación, contenidos en los informes de auditoría que publica la Contraloría General de Cuentas y que contienen entre otros los Balances Generales, Estados de Resultados y Notas a los Estados Financieros de las municipalidades.

Para complementar la información obtenida se consultó el portal de gobiernos locales <https://portalgl.minfin.gob.gt/index.php/reporte-de-gastos/>, el cual es de acceso público, obteniendo información relacionada al pago de dietas durante los años 2017 al 2019, seleccionando las opciones que se señalan en cada una de las figuras siguientes:

Figura 8

Primera pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal



Fuente: Información obtenida de <https://portalgl.minfin.gob.gt/index.php/reporte-de-gastos/>

Figura 9

Segunda pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal

Portal de Gobiernos Locales - DAAFIM
Selección de reporte

Reporte	Tipo de gobierno	Departamentos	Municipios
<input type="radio"/> Clasificador temático	<input checked="" type="radio"/> Municipalidad	<input type="checkbox"/> TODOS	<input type="checkbox"/> TODOS
<input checked="" type="radio"/> Finalidad, Función y División	<input type="radio"/> Empresa Municipal	<input type="checkbox"/> ALTA VERAPAZ	<input type="checkbox"/> NUEVA CONCEPCIÓN
	<input type="radio"/> Entidades Públicas	<input type="checkbox"/> BAJA VERAPAZ	<input checked="" type="checkbox"/> SAN JOSE
		<input type="checkbox"/> CHIMALTENANGO	<input type="checkbox"/> SANTA LUCÍA COTZUMALD...
		<input checked="" type="checkbox"/> ESCUINTLA	<input type="checkbox"/> SIPACATE
		<input type="checkbox"/> CHIQUMULA	<input type="checkbox"/> SIQUINALÁ
		<input type="checkbox"/> EL PROGRESO	<input type="checkbox"/> TIQUISTATE
		<input type="checkbox"/> HUEHUETENANGO	

Fuente: Información obtenida de <https://portalgl.minfin.gob.gt/index.php/reporte-de-gastos/>.

Figura 10

Tercera pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal

Portal de Gobiernos Locales - DAAFIM
Selección de reporte

Reporte	Tipo de gobierno	Departamentos	Municipios
<input type="radio"/> Clasificador temático	<input checked="" type="radio"/> Municipalidad	<input type="checkbox"/> TODOS	<input type="checkbox"/> TODOS
<input type="radio"/> Objeto del gasto	<input type="radio"/> Mancomunidad	<input type="checkbox"/> ALTA VERAPAZ	<input type="checkbox"/> NUEVA CONCEPCIÓN
<input checked="" type="radio"/> Finalidad, Función y División	<input type="radio"/> Empresa Municipal	<input type="checkbox"/> BAJA VERAPAZ	<input type="checkbox"/> PALÍN
	<input type="radio"/> Entidades Públicas	<input type="checkbox"/> CHIMALTENANGO	<input checked="" type="checkbox"/> SAN JOSE
		<input type="checkbox"/> CHIQUMULA	<input type="checkbox"/> SAN VICENTE PACAYA
		<input checked="" type="checkbox"/> ESCUINTLA	<input type="checkbox"/> SANTA LUCÍA COTZUMALD...
		<input type="checkbox"/> GUATEMALA	<input type="checkbox"/> SIPACATE
		<input type="checkbox"/> HUEHUETENANGO	<input type="checkbox"/> SIQUINALÁ
			<input type="checkbox"/> TIQUISTATE

Fuente: Información obtenida de <https://portalgl.minfin.gob.gt/index.php/reporte-de-gastos/>.

Figura 11

Cuarta pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal

Portal de Gobiernos Locales - DAAFIM
Finalidad, Función y División por Municipalidad

Buscar

DIMENSIONES	COLUMNAS	Ejercicio	Métricas
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ejercicio Departamento Municipio Finalidad Función División Programa Subprograma Proyecto 	Medidas FILAS Ejercicio	<input type="checkbox"/> 2016 <input checked="" type="checkbox"/> 2017 <input type="checkbox"/> 2018 <input type="checkbox"/> 2019 <input type="checkbox"/> 2020	<input type="checkbox"/> Asignado <input type="checkbox"/> Modificado <input type="checkbox"/> Vigente <input type="checkbox"/> Comprometido <input checked="" type="checkbox"/> Pagado

Ejercicio (1) 2017 Departamento (1) ESCUINTLA Municipio (1) SAN JOSE

Reporte detallado de ejecución presupuestaria

Ejercicio	Pagos (Q.)
2017	88,460,503.30
Resultado global	88,460,503.30

Fuente: Información obtenida de <https://portalgl.minfin.gob.gt/index.php/reporte-de-gastos/>.

Figura 12

Quinta pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal

Fecha reporte avanzado

<input type="checkbox"/> 2016	Del: 1 ene. 2017 <input type="button"/>
<input checked="" type="checkbox"/> 2017	Al: 31 dic. 2017 <input type="button"/>
<input type="checkbox"/> 2018	
<input type="checkbox"/> 2019	
<input type="checkbox"/> 2020	

Aceptar Cancelar

Fuente: Información obtenida de <https://portalgl.minfin.gob.gt/index.php/reporte-de-gastos/>.

Los cuestionarios electrónicos realizados mediante la herramienta de Google Drive, fueron dirigidos a profesionales de la contaduría pública y auditoría que se desempeñan como jefes de sección, supervisores tributarios, profesionales de resoluciones, auditores tributarios y técnicos de auditoría tributaria que laboran en la Superintendencia de Administración Tributaria de la Gerencia Regional Sur, en total 31 profesionales encuestados, así mismo se encuestó a 79 profesionales que se desempeñan como auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, por último se encuestó a 6 Directores de Administración Financiera Integrada Municipal de las municipalidades que presentaron inconsistencias en el pago del impuesto.

4 ANÁLISIS DE RESULTADOS

En los informes de auditoría que publica la Contraloría General de Cuentas en su página Web, se observó entre otros los Estados Financieros de las distintas municipalidades del país que fueron objeto de fiscalización en los años 2017 al 2019, al efectuar un análisis del balance general de algunas de estas entidades se estableció que en su pasivo figura la cuenta contable 2113 de nombre Gastos del Personal a Pagar, en la misma se contabilizan todas las retenciones dinerarias que legalmente realizan las municipalidades en concepto de impuestos y/o contribuciones de los cuales corresponde su pago a empleados, proveedores y funcionarios.

La naturaleza de esta cuenta es transitoria por lo que su saldo debería integrarse al cierre de cada ejercicio fiscal por las retenciones realizadas en el último mes del año, no obstante, los estados financieros y sus respectivas notas demuestran que los montos allí contabilizados corresponden a cifras representativas y no necesariamente a las retenciones del mes de diciembre de cada año, lo que hizo suponer que existía incumplimiento en el pago de los impuestos retenidos.

Con base a la experiencia en los procesos de fiscalización como parte del recurso humano de la Superintendencia de Administración Tributaria, se concluyó que el tema engloba varios impuestos, por lo que se delimitó para efectos de la investigación, considerando únicamente el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; determinando para el efecto 3 objetivos específicos, en torno a los cuales se desarrolló la investigación, siendo estos:

1. Determinar la frecuencia y resultados obtenidos de las auditorías practicadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, a las municipalidades como agentes de retención del impuesto, durante los últimos tres años, para corroborar si este sector fue objeto o no de fiscalización.
2. Demostrar que existe incumplimiento en el pago del impuesto retenido por las municipalidades, para concluir sobre una base razonable sobre la principal causa del incumplimiento.

3. Analizar la posibilidad que los departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y Departamento de Gestión de Riesgo, de la Intendencia de Fiscalización, de la Superintendencia de Administración tributaria conforme a sus funciones identifiquen en las municipalidades los índices de incumplimiento en el pago del impuesto retenido y analicen las fuentes de información de carácter tributario y financiero, para ser utilizadas en la cuantificación de riesgos específicos principalmente los informes de auditoría publicados por la Contraloría General de Cuentas en su portal web.

Así mismo se planteó como objetivo general Establecer si la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria es la causa principal por la cual las municipalidades de los municipios de Escuintla, Departamento de Escuintla, incumplen con su obligación tributaria de entregar a las cajas fiscales como agentes de retención el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido por el pago de dietas y si es la Intendencia de Fiscalización por medio de sus departamentos la que puede identificar los índices de incumplimiento en las municipalidades utilizando las herramientas y fuentes de información con las que cuenta, principalmente los informes de auditoría publicados por la Contraloría General de Cuentas en su página web.

En este orden se fueron desarrollando los procedimientos utilizados en la investigación para alcanzar cada uno de los objetivos trazados; a continuación, se presenta los resultados de la evaluación realizada a la información obtenida de las distintas unidades de análisis consideradas en la investigación, a efecto de contar con los elementos necesarios para desarrollar los temas conforme a los objetivos planteados.

4.1 Frecuencia con la que se fiscalizó a las municipalidades por la Superintendencia de Administración Tributaria, en los años 2017, 2018 y 2019.

Al consultar a la Superintendencia de Administración Tributaria, si las municipalidades del país fueron objeto de programación de auditoría como agentes de retención de impuestos durante los años 2017 al 2019, ésta respondió por medio de la Resolución No.R-SAT-IAJ-DC-UIP-1314-2020, (Anexo No. 1) de fecha 01 de julio de 2020, que se

realizaron 33 auditorías en el año 2017; 27 en el año 2018 y 16 en el año 2019, sin embargo no se especificó a que municipalidades correspondían y si tenían como propósito verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias como agentes de retención.

No obstante, indica que dentro de los planes de fiscalización se programaron auditorías de forma selectiva a las Municipalidades del país, para verificar sus obligaciones tributarias, dentro de las cuales se consideran las denuncias, cruce de información de proveedores del Estado etc.

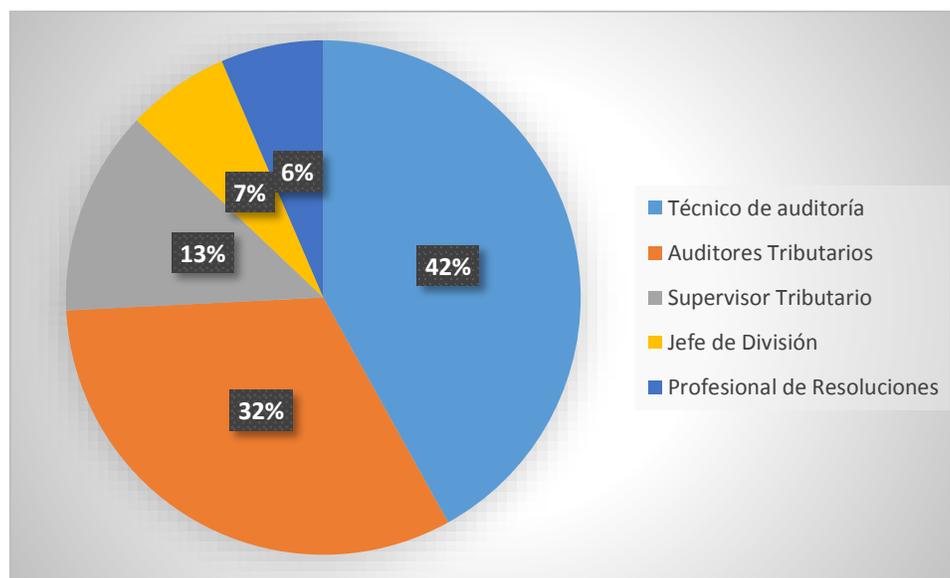
En este sentido se comprueba que existieron procesos de fiscalización dirigidos al sector municipalidades, sin embargo estos se limitan a la obtención de información y documentación de soporte que se utiliza como prueba en otros expedientes, generalmente de las auditorías que se realizan a contribuyentes que son proveedores del Estado, es decir que nacen como resultado de cruces de información programados en las Gerencias regionales y que no necesariamente se orientan a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por las municipalidades.

4.1.1 Auditorías practicadas en la Gerencia Regional Sur de la Superintendencia de Administración Tributaria a las municipalidades del departamento de Escuintla

De las encuestas realizadas a 31 profesionales que laboran para la Superintendencia de Administración Tributaria, en la Gerencia Regional Sur, fueron considerados aquellos que se desempeñaron en cargos que de forma directa se vinculan con la ejecución de las auditorías tributarias programadas por la Intendencia de Fiscalización en los años objeto de evaluación, como se muestra a continuación:

Figura 13

Cargos de los profesionales encuestados, que laboran en la Superintendencia de Administración Tributaria, de la Gerencia Regional Sur



Fuente: Elaboración propia, con base a la información obtenida en la investigación.

Dentro de las funciones generales que desempeñan los profesionales encuestados en los puestos descritos se mencionan las siguientes:

Técnico de Auditoría:

- Notificación de Requerimiento de información.
- Recepción y Revisión de documentación presentada por los contribuyentes.
- Suscripción de actas de cierre de auditoría.
- Elaboración de papeles de trabajo, explicaciones de ajuste, hojas de liquidación y audiencia.
- Practicar diligencias para mejor resolver.
- Presencias fiscales.
- Puntos fijos.
- Inventarios.
- Revisiones a posteriori.

Auditor Tributario

- Notificación de Requerimiento de información.
- Recepción y Revisión de documentación presentada por los contribuyentes.
- Suscripción de actas de cierre de auditoría.
- Elaboración de papeles de trabajo, explicaciones de ajuste, hojas de liquidación y audiencia.
- Participación en reuniones de Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.
- Practicar diligencias para mejor resolver.

Supervisor Tributario

- Revisión de papeles de trabajo.
- Revisión de informes de auditoría.
- Revisión de audiencia.
- Participación en reuniones de Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.
- Visita de campo en las auditorías en proceso de ejecución.
- Revisar los informes de diligencias para mejor resolver.

Jefe de División

- Revisión final y firma de los informes de auditoría.
- Revisión y firma de la audiencia.
- Distribución de los alcances de auditoría.
- Seguimiento y control de los procesos de fiscalización dentro de los plazos establecidos.
- Revisar los informes de diligencias para mejor resolver.

Profesional de Resoluciones

- Revisión de pruebas presentadas por los contribuyentes en evacuación de audiencia y apertura a prueba.

- Elaboración del proyecto de resolución que confirma o desvanece los ajustes planteados.
- Practicar diligencias para mejor resolver.

Como se observa en las funciones descritas, cada uno de los profesionales encuestados tiene una participación directa en los procesos de fiscalización que ejecuta la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo tanto, se comprueba que la información suministrada por ellos es de relevancia en la investigación, puesto que a ellos corresponde la ejecución de los programas contenidos en los planes de fiscalización de la institución en la Gerencia Regional Sur.

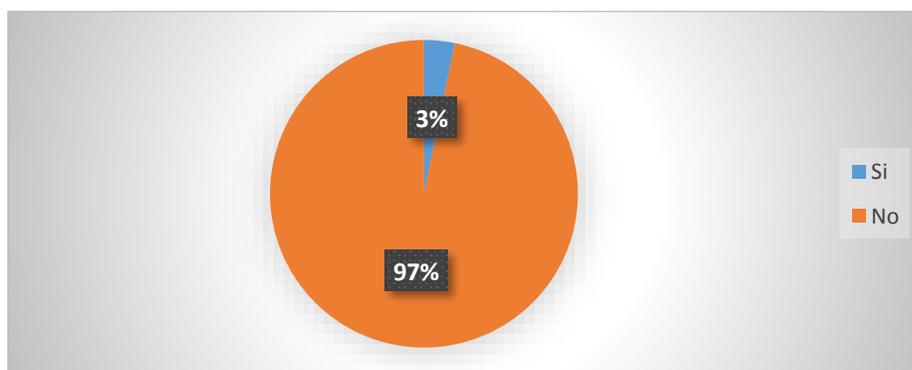
A efecto de establecer si se han practicado auditorías por la Superintendencia de Administración Tributaria, específicamente para las municipalidades del departamento de Escuintla, se planteó a los profesionales encuestados la siguiente pregunta:

¿En el desempeño de su labor en la Gerencia Regional Sur, durante los años 2017 al 2019, fue nombrado para realizar auditoría o practicar algún tipo de revisión a cualquiera de las municipalidades de los municipios de Escuintla?

La respuesta obtenida es la siguiente:

Figura 14

Respuesta de los profesionales encuestados, respecto a su nombramiento para practicar auditoría a las municipalidades de los municipios de Escuintla en los años 2017 al 2019



Fuente: Elaboración propia, con base a la información obtenida en la investigación.

En las respuesta obtenidas se define que la fiscalización de las municipalidades del departamento de Escuintla, es nula por la Superintendencia de Administración Tributaria, confirmando de esta forma lo que se había indicado con anterioridad respecto a la respuesta de la Intendencia de Fiscalización, que indica que las municipalidades se incluyen en el Plan Anual de Fiscalización considerando denuncias y cruces de información de proveedores del Estado, es decir que la inclusión de auditorías a este sector en el plan anual de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, está supeditado a los factores externos descritos.

Cabe aclarar que la única respuesta distinta en los encuestados corresponde a un profesional que realizó una verificación de extremos o cruce de información a una de las municipalidades del departamento de Escuintla en el año 2017, a efecto de soportar una determinación de oficio que debía plantear en un expediente tramitado a nombre de un contribuyente del sector construcción, es decir un proveedor del Estado.

Otro de los aspectos evaluados que demuestran que la Administración Tributaria no ha desarrollado planes de fiscalización orientados al sector municipalidades es la falta de capacitación a su recurso humano en el tema específico, según respuesta obtenidas de los profesionales encuestados, en atención a la siguiente pregunta:

¿Durante el tiempo que ha laborado para la Administración Tributaria, ha recibido alguna capacitación relacionada con las obligaciones tributarias que deben cumplir las municipalidades?

Figura 15

Respuesta de los profesionales encuestados, respecto a la capacitación que han recibido en temas relacionado con municipalidades



Fuente: Elaboración propia, con base a la información obtenida en la investigación.

Con base la información recabada en las encuestas realizadas a los profesionales que laboran para la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- de la Gerencia Regional Sur, se concluye que durante los años 2017 al 2019, no se programaron ni ejecutaron auditorías al sector municipalidades en esta Gerencia, lo que representa falta de control y fiscalización por SAT respecto a las obligaciones tributarias de las municipalidades y particularmente de sus obligaciones como agentes de retención de los impuestos que les corresponde retener conforme a las leyes tributarias vigentes.

Como conclusión del objetivo específico, de establecer la frecuencia con la que se fiscalizó a las municipalidades por la Superintendencia de Administración Tributaria en los años 2017 al 2019, se establece al hacer una relación porcentual del total de auditorías programadas a municipalidades a nivel nacional por la Superintendencia de Administración Tributaria, independiente del fin para el que fueron programadas durante los años 2017 al 2019, que para el año 2017, las auditorías ejecutadas representan un 9%; para el 2018; 7% y para el 2019; 4%, de las 340 municipalidades del país, con lo que se evidencia que las acciones de la Administración Tributaria, no están orientadas a aumentar la percepción de riesgo en los contribuyentes de este sector.

4.2 Comprobación de la existencia del incumplimiento por las municipalidades en el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos Retenido en el pago de dietas.

Para una mejor comprensión y análisis de los resultados que se presentan es necesario formarse una idea general de los cargos y número de integrantes que conforman los Concejos Municipales de los municipios de Escuintla del Departamento de Escuintla conforme a las elecciones generales del año 2015.

A continuación se presenta por municipio las adjudicaciones de cargo efectuadas por el Tribunal Supremo Electoral, en las corporaciones municipales del departamento de Escuintla, derivado de las elecciones celebradas en el año 2015, para el período de gobierno del 15 de enero de 2016 al 14 de enero de 2020.

En relación a la corporación municipal de Sipacate, se aclara que no fue electa mediante sufragio universal, toda vez que fue declarado municipio por el Congreso de la República

de Guatemala, por Decreto Número 4-2015 y por Acuerdo Ministerial 231-2016, del 10 de mayo de 2016, fue nombrada la corporación municipal.

Tabla 2

Corporaciones Municipales de los municipios de Escuintla electas para el período 2016-2020

No.	Cargo	Escuintla	Sta. Lucia Cotz.	La Democracia	Siquinalá	Masagua	Tiquisate	La Gomera	Guanagazapa	San José	Iztapa	Palín	Sn. Vicente Pacaya	Nva. Concepción	Sipacate
1	Alcalde	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2	Síndico 1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
3	Síndico 2	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
4	Síndico 3	✓													
5	Concejal 1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
6	Concejal 2	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
7	Concejal 3	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
8	Concejal 4	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
9	Concejal 5	✓	✓			✓	✓	✓		✓		✓		✓	✓
10	Concejal 6	✓	✓											✓	
11	Concejal 7	✓	✓											✓	
12	Concejal 8	✓													
13	Concejal 9	✓													
14	Concejal 10	✓													
15	Concejal suplente 1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
16	Concejal suplente 2	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
17	Concejal suplente 3	✓	✓											✓	
18	Concejal suplente 4	✓													
19	Síndico Suplente	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida del Tribunal Supremo Electoral.

Se observa en la tabla 2 que las corporaciones municipales que se integran con mayor número de personas en el cargo son Escuintla, Santa Lucia Cotzumalguapa y la Nueva Concepción.

4.2.1 Monto de las dietas pagadas durante los años 2017 al 2019 en las municipalidades del municipio de Escuintla

Para establecer si existió o no incumplimiento en el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos, retenido en el pago de dietas a los miembros de los Concejos Municipales, de las 14 municipalidades de los municipios del departamento de Escuintla, durante los años 2017 al 2019, se integró en primer lugar el monto total de las dietas pagadas por año y por municipio, obteniendo el siguiente resultado:

Tabla 3
Dietas pagadas a los Concejos municipales en los años 2017 al 2019

No .	Nombre de la Municipalidad	Año 2017	Año 2018	Año 2019	Total de dietas pagadas
		Monto de la Dietas pagadas	Monto de la Dietas pagadas	Monto de la Dietas pagadas	
1	Escuintla	5,078,700.00	5,969,800.00	4,643,600.00	15,692,100.00
2	San José	3,106,800.00	2,613,600.00	2,237,184.00	7,957,584.00
3	Iztapa	2,818,400.00	3,356,500.00	3,076,500.00	9,251,400.00
4	La Democracia	2,500,000.00	2,428,125.00	2,603,125.00	7,531,250.00
5	San Vicente Pacaya	2,290,400.00	1,388,800.00	1,895,600.00	5,574,800.00
6	Santa Lucía				
6	Cotzumalguapa	2,253,300.00	2,272,875.00	2,285,925.00	6,812,100.00
7	Masagua	2,156,000.00	1,976,000.00	2,340,000.00	6,472,000.00
8	La Gomera	1,951,630.65	2,333,153.16	2,466,268.81	6,751,052.62
9	Nueva Concepción	1,850,000.00	1,392,000.00	1,402,000.00	4,644,000.00
10	Tiquisate	1,553,500.00	1,403,200.00	1,681,200.00	4,637,900.00
11	Siquinalá	1,378,000.00	1,378,000.00	1,456,000.00	4,212,000.00
12	Palín	1,331,500.00	1,479,000.00	1,797,000.00	4,607,500.00
13	Sipacate	954,000.00	1,215,000.00	1,640,250.00	3,809,250.00
14	Guanagazapa	772,800.00	972,400.00	1,008,000.00	2,753,200.00
	Total	29,995,030.65	30,178,453.16	30,532,652.81	90,706,136.62

Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida de <https://portalgl.minfin.gob.gt/index.php/reporte-de-gastos/> y de los portales electrónicos de las municipalidades.

Determinado el monto de las dietas pagadas, se procedió a comprobar si el impuesto fue retenido y pagado oportunamente mediante la revisión de las planillas de pago de dietas de las que se tuvo acceso y la cuenta contable 2113 gastos de personal a pagar, así como las notas a los Estados Financieros, de cada una de las municipalidades evaluadas, considerando lo que establece el artículo 11, del Decreto 4-2013, del Congreso de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, el impuesto que grava los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero, (tal es el caso de las planillas que soportan el pago de dietas en las municipalidades), debe ser retenido por la entidad pagadora y enterarlo dentro de los primeros diez días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago. En este sentido se estableció que por la naturaleza propia de la cuenta contable 2113, la misma es transitoria por lo que su saldo debe integrarse al cierre de cada ejercicio fiscal por las retenciones realizadas en el último mes del año, no obstante, como ya se indicó los Estados Financieros y sus respectivas notas demostraron que los montos allí contabilizados en algunos casos corresponden a cifras representativas que superan el monto de las retenciones del mes de diciembre de cada año, relacionadas con el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

4.2.2 Análisis del cumplimiento de la obligación tributaria como agentes de retención de las municipalidades del departamento de Escuintla

El análisis practicado se realizó con base a los informes de auditoría publicados por la Contraloría General de Cuentas, -CGC- en su portal electrónico, correspondiente a los años 2017 al 2019, dentro de los cuales se incluyen los Estados Financieros y sus respectivas Notas a los Estados Financieros por municipalidad; también fueron consideradas las planillas de pago de dietas de las municipalidades de las que fue posible obtener información.

Los resultados obtenidos que se muestran a continuación se dividen en dos grupos, el primero de ellos corresponde a las municipalidades que no muestran incumplimiento en el pago del impuesto retenido y el otro a las que incumplieron con realizar el pago o lo realizaron fuera de los plazos legales establecidos:

4.2.3 Municipalidades que cumplieron con su obligación tributaria de pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

Tabla 4

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Escuintla al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0MCZJJjAmQ2U2MTNjNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	24	20,634.00
Escuintla	2018	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzkwMyZJJjAmQ2U2MTNjNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	28	14,535.00
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgwNyZJJjAmQ2U2MTNjNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	27	17,328.00

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

La municipalidad de Escuintla cumplió adecuadamente con el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas en los años citados, puesto que los saldos pendientes de pago que se muestran en la tabla, guardan relación con el impuesto que se genera en el pago de dietas del mes de diciembre de cada año, por ejemplo para el mes de diciembre de 2019 el monto de

las dietas pagadas fue de Q.577,600.00 que multiplicado por la tarifa del 3% del impuesto se obtiene Q.17,328.00.

Tabla 5

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Palín al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
Palín	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0NiZJjAmQ2U2MTNiNjRfcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	28	-
	2018	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzkwNiZJjAmQ2U2MTNiNjRfcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	29	-
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgxNCZJjAmQ2U2MTNiNjRfcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	28	-

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

La municipalidad de Palín cumplió con la obligación tributaria de trasladar el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas, inclusive antes de la fecha de vencimiento de la obligación, prueba de ello es que no presenta saldos pendientes de pago al final de cada uno de los períodos evaluados.

Tabla 6

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Tiquisate al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
Tiquisate	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0NyZJjAmQ2U2MTNjNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	21	3,600.00
	2018	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzkwNyZJjAmQ2U2MTNjNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	26	-
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgxNSZJjAmQ2U2MTNjNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	28	7,020.00

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

La municipalidad de Tiquisate cumplió con su obligación tributaria relacionada con el pago del Impuesto de Timbres retenido en el pago de dietas, los saldos pendientes de pago que se observan en la tabla anterior se consideran razonables en función a las dietas pagadas durante el mes de diciembre de los años 2017 y 2019.

Tabla 7

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Iztapa al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0MiZJjAmQ2U2MTNiNjRFcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	24	-
Iztapa	2018	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020		
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgwOSZJjAmQ2U2MTNiNjRFcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	29	-

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

La municipalidad de Iztapa cumplió con la obligación tributaria de trasladar el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas, inclusive antes de la fecha de vencimiento de la obligación, prueba de ello es que no presenta saldos pendientes de pago al final de cada uno de los períodos evaluados.

Las municipalidades que no presentaron incumplimiento de la obligación tributaria relacionada al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas durante los años 2017 al 2019, fueron los municipios de Escuintla, Palín, Tiquisate e Iztapa.

Para efectos de conocer los principales motivos por los que estas municipalidades cumplieron como corresponde su obligación, aparte de hacerlo porque está regulado en la ley, se entrevistó al Director de Administración Financiera Integrada Municipal, de la municipalidad de Iztapa, quien indicó que ha cumplido estrictamente con el pago de los impuestos desde el año 2011, debido a que en ese período tuvieron una contingencia

con la Superintendencia de Administración Tributaria por tener omisos en el Impuesto Sobre la Renta, que provocó la inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria de la municipalidad, lo cual fue solventado al pagar el impuesto adeudado más las multas correspondientes. En resumen, se cumple en este caso con la obligación tributaria, para evitar contingencias que conlleven la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria y pago de multas, es decir que existe una experiencia que generó percepción de riesgo.

4.2.4 Municipalidades que incumplieron con su obligación tributaria de pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

Tabla 8

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de San Vicente Pacaya al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
San Vicente Pacaya	2017	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020	n/a	n/a
	2018	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020	n/a	n/a
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgxNyZJJjAmQ2U2MTNjNiRfcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	27	165,900.00

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

En el presente caso no obstante, que no se obtuvo información relacionada con los años 2017 y 2018, se confirma el incumplimiento de la obligación tributaria por la municipalidad de San Vicente Pacaya, puesto que el monto de la obligación es acumulativo por lo que al término del año 2019, el saldo que se presenta como pendiente de pago corresponde al impuesto de los años 2017 al 2019, lo que se confirma al relacionar el monto de las

dietas pagadas en los tres años analizados, que suman Q5,574,600.00, multiplicado por la tarifa del impuesto 3% genera un Impuesto de Timbres de Q.167,238.00, existiendo únicamente la diferencia de Q.1,338.00 entre ambos valores.

Tabla 9

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Siquinalá al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE1MCZJJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	26	77,820.00
Siquinalá	2018	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzkwNSZJJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	25	3,120.00
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODQxOSZJJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	25	4,680.00

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

Se determina que existe incumplimiento por la municipalidad respecto al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el ejercicio fiscal 2017 por Q.10,140.00 y la diferencia de Q.67.680.00 (Q.77,820.00-Q10,140.00 =Q.67,680.00) corresponde a impuesto pendiente de pago de años del 2016 hacia atrás, no obstante, al relacionar este saldo con los años 2018 y 2019 se determina que el impuesto fue pagado fuera de los plazos legales. Por el contrario, se consideran razonables los saldos pendientes de pago para los años 2018 y 2019.

Tabla 10

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de La Democracia al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0MyZJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	27	-
La Democracia	2018	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020	n/a	n/a
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODQxMCZJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	26	63,937.00

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

Conforme al análisis de la información descrita, se establece que existe incumplimiento por la municipalidad respecto al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas, en virtud que al cierre del ejercicio fiscal 2019, tiene un saldo acumulado por pagar en concepto de impuesto de timbres de Q.63,937.00, el que se integra por Q.21,374.50 del año 2018 y Q.42,562.50 del año 2019, (Q.21,374.50+Q.42,562.50 = Q.63,937.00).

Tabla 11

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Santa Lucia Cotzumalguapa al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
Santa Lucia Cotzumalguapa	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0OSZJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	24	17,541.75
	2018	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzkwNCZJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	31 y 32	-
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgxOCZJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	27	-

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

Al ser verificadas las notas a los estados financieros de la municipalidad, se estableció que en los años 2018 y 2019, no figura la cuenta de Impuesto de Timbre como una cuenta por pagar al final de estos períodos, razón por la cual se solicitó a la municipalidad copia de las planillas de pago de dietas a los miembros del Concejo Municipal, estableciendo mediante revisión de las mismas que durante los años 2017 al 2019 no se efectuó la retención del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos que correspondía, únicamente se retuvo el Impuesto Sobre la Renta, así mismo al consultar respecto al saldo del impuesto del 2017, indicaron que no tenían una explicación para el mismo, pues como ya se indicó no efectuaron retención del impuesto en este año.

En tal sentido se establece que existe incumplimiento tributario por la municipalidad en virtud que el artículo 29 del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece que la falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la

obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago. Por lo expuesto se establece que la municipalidad no retuvo ni enteró a las arcas del Estado, en concepto de Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, correspondiente a los años 2017, 2018 y 2019, la suma de Q.204,363.00, los cuales se determinaron al multiplicar el total de dietas pagadas en los tres años analizados, por la tarifa del impuesto del 3%, (6,812,100.00 x 3%= Q.204,363.00)

Tabla 12

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de La Gomera al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0NCZJJiAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	29	198,084.74
La Gomera	2018	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzkwMCZJJiAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	34	205,128.14
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODQxMSZJJiAmQ2U2MTNiNiRFciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	30	192,802.11

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

En el presente caso existe incumplimiento en el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas, no obstante, cabe aclarar que corresponde a períodos anteriores a los años evaluados, es decir del año 2016 hacia atrás por Q.197,800.68, saldo con el que finaliza el año 2016.

En el caso analizado una buena parte del impuesto tiene el riesgo de perderse por los efectos legales que produce la prescripción de la obligación tributaria, es decir el derecho de la Superintendencia de Administración Tributaria, para requerir el pago de este, dentro de los cuatro años contados a partir de la fecha de vencimiento para el cumplimiento de la obligación.

Para ejemplificar lo indicado se muestra a continuación un esquema que describe de forma sencilla como opera la prescripción de la obligación tributaria conforme a lo que establece el artículo 47 y 49 del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Figura 16

Esquema de plazos de prescripción de la obligación tributaria

Mes en que se retuvo el impuesto	Plazo para pagarlo	Inicia el cómputo de la prescripción	Tiempo en el que opera la prescripción			
ene-16	14/02/2016	14/02/2016	14/02/2017	14/02/2018	14/02/2019	14/02/2020
			1	2	3	4 Años

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 47 y 49 del Código Tributario.

Hipotéticamente si el impuesto pendiente de pago por Q.197,800.68 corresponde al año 2016 a razón de Q.16,483.39 mensuales (Q197,800.68/12), se determina conforme al esquema planteado que el impuesto de enero de 2016, se encuentra prescrito desde el 14 de febrero de 2020, es decir que la Administración Tributaria perdió el derecho para hacer verificaciones, ajustes, determinación de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir el cumplimiento de pago, lo que significa que por la vía administrativa ya no es posible recuperar el impuesto. En el supuesto planteado se determina que el Estado de Guatemala dejó de percibir la cantidad de Q197,800.68 correspondiente al impuesto retenido de enero a diciembre de 2016, puesto que los

plazos legales contemplados en el Código Tributario son insuficientes en este caso, al computar el tiempo que se necesita desde el requerimiento de información hasta la emisión de la resolución que en el ámbito administrativo interrumpe la prescripción.

Tabla 13

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Nueva Concepción al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
Nueva Concepción	2017	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020		
	2018	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020		
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODqxMyZJjAmQ2U2MTNjNjRfciQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	40	342,362.50

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

Del análisis efectuado, se determinó que existe incumplimiento de la obligación tributaria por la municipalidad, al considerar que el saldo del impuesto pendiente de pago es por Q.342,362.50, monto que supera en Q203,042.50 el valor del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, que se debía haber pagado por Q.139,320.00 generado del pago de dietas en los años 2017, 2018 y 2019, por Q.4,644,000.00.

Al impuesto pendiente de pago de años anteriores a los analizados, por Q.203,042.50, le corresponde Q.6,768,083.33 en concepto de dietas pagadas por las que en su momento se efectuó la retención del impuesto, es decir que las dietas por las que no se ha pagado el impuesto corresponden a los años 2016 para atrás.

Tabla 14

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Guanagazapa al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0MSZJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1NOJhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	29	50,860.00
Guanagazapa	2018	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020		
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgwOCZJjAmQ2U2MTNiNiRFciQ1NOJhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	40	50,860.00

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

En el presente caso se observa que existe un saldo pendiente de pago al final del año 2017, sin embargo se deduce que dicho impuesto corresponde a años anteriores a los que fueron objeto de análisis, ya que el saldo de Q.50,860.00 es el saldo final al cierre del año 2016 e inicial del 2017 y se mantiene de la misma forma al 31 de diciembre de 2019, respecto al cumplimiento de la obligación tributaria en los períodos evaluados, se concluye que la municipalidad si ha cumplido con realizar el pago del impuesto retenido.

Tabla 15

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de San José al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0OCZJjAmQ2U2MTNiNiRFcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	29	100,866.00
San José	2018	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzkwMiZJjAmQ2U2MTNiNiRFcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	33	No lo describe
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgxNiZJjAmQ2U2MTNiNiRFcjQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	28	258,546.00

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

Durante los años 2017 al 2019, se realizaron pagos en concepto de dietas por Q.7,957,584.00, las cuales generaron Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido por la municipalidad de Q.238,727.52, es decir que en los años 2017 al 2019 no se pagó el impuesto ya que la obligación pendiente al 31 de diciembre de 2019, refleja un saldo superior al impuesto generado en los años 2017 al 2019, por lo que se concluye que además existe incumplimiento en el pago del impuesto de años anteriores por Q.19,818.48 (Q.258,546.00 - Q.238,727.52).

Tabla 16

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Sipacate al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
Sipacate	2017	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020		
	2018	No se encontró informe de la CGC en este período	02/05/2020		
	2019	No se encontró informe de la CGC en este período	30/07/2020		

Fuente: Elaboración propia. CGC= Contraloría General de Cuentas.

No fue posible obtener información para concluir en la posible existencia del incumplimiento de la obligación tributaria, como agente de retención del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido por la municipalidad en el pago de dietas, en los períodos objeto de análisis, debido a que la Contraloría General de Cuentas, no tiene publicados informes de las auditorías practicadas, así mismo no fue proporcionada por la unidad de acceso a la información pública de esta municipalidad la información que le fue requerida.

La información descrita relacionada con esta municipalidad no aporta información que tenga relevancia en la investigación, sin embargo, se consideró su inclusión por formar parte de las municipalidades de los municipios del Departamento de Escuintla. La causa principal a la que se atribuye por el autor de la presente investigación la falta de información es que el municipio es relativamente nuevo ya que fue conformado en mayo de 2016, lo cual no justifica la falta de información.

Tabla 17

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Masagua al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019

Municipalidad	Período auditado	Dirección electrónica consultada	Fecha consulta	Número de Página del informe de la CGC	Impuesto de timbre y papel sellado pendiente de pago al 31 de diciembre
	2017	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzE0NSZJjAmQ2U2MTNiNiRFcQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	38	233,246.45
Masagua	2018	http://cgc.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=NzkwMSZJjAmQ2U2MTNiNiRFcQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	02/05/2020	41	233,246.45
	2019	https://appweb.contraloria.gob.gt/ImpresionDocumento/Descargar?z=ODgxMiZJjAmQ2U2MTNiNiRFcQ1N0JhQWFGNDVhYTRhYWZBNkRGZUU2NA==	30/07/2020	40	238,645.45

Fuente: Elaboración propia, con base a las Notas a los Estados Financieros de la municipalidad, según información obtenida de las direcciones electrónicas descritas en la tabla. CGC= Contraloría General de Cuentas.

Conforme a la información que reporta la municipalidad en sus notas a los Estados Financieros, se determina que existe incumplimiento de la obligación tributaria en cuanto al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas, correspondiente a períodos 2016 y anteriores por Q.233,246,45, prueba de ello es que el saldo se mantiene de un año a otro, excepto por el año 2019, el cual se incrementó razonablemente derivado del pago pendiente de impuesto por las dietas del mes de diciembre de 2019 por Q.5,400.00. En este sentido se concluye que la municipalidad cumplió con realizar el pago del impuesto retenido durante los años 2017 y 2018, particularmente los del mes de diciembre de estos años, incluso antes de la fecha de vencimiento del plazo, lo que ocasionó que el saldo reflejado al final del período fuera únicamente el saldo de arrastre por la obligación pendiente de años anteriores.

En este caso también es aplicable lo indicado en el apartado de la municipalidad de la Gomera, con relación a la prescripción de la obligación tributaria, por tratarse de impuesto no pagado correspondiente a años del 2016 para atrás.

A continuación, se presenta el resumen de los resultados obtenidos derivados de la investigación, relacionados con las municipalidades que incumplieron con su obligación tributaria en el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas:

Tabla 18

Resumen de resultados relacionados con las municipalidades que incumplieron con su obligación tributaria en el pago del impuesto retenido

No.	Nombre de la Municipalidad	Incumplimiento de pago del impuesto del año 2016 para atrás	Incumplimiento de pago del impuesto en el año 2017	Incumplimiento de pago del impuesto en el año 2018	Incumplimiento de pago del impuesto en el año 2019	Diferencia establecida no identificada con relación a la obligación según notas a los E.F.	Total, del impuesto no pagado Q.
1	San Vicente Pacaya	-	68,712.00	41,658.00	56,868.00	(1,338.00)	165,900.00
2	La Democracia	-	-	21,374.50	42,562.50		63,937.00
3	Santa Lucía Cotzumalguapa	-	67,599.00	68,186.25	68,577.75		204,363.00
4	La Gomera	197,800.68	-	-	-		197,800.68
5	La Nueva Concepción	203,042.50	55,500.00	41,760.00	42,060.00		342,362.50
6	Guanagazapa	50,860.00	-	-	-		50,860.00
7	San José	19,818.48	93,204.00	78,408.00	67,115.52		258,546.00
8	Masagua	233,246.45	-	-	-		233,246.45
	Total	704,768.11	285,015.00	251,386.75	277,183.77		1,517,015.63

Fuente: Elaboración propia con base a la información recabada en el proceso de la investigación.

Para efectos de análisis en la presente investigación se realiza una separación de los resultados obtenidos en dos partes, en la primera de ellas se desarrolla lo relacionado al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, no pagado en los años del 2016, hacia atrás y en la segunda el Impuesto de Timbres Fiscales y de

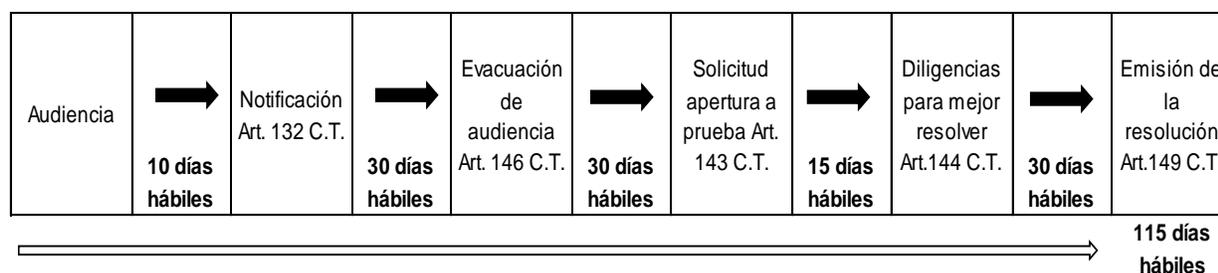
Papel Sellado Especial para Protocolos, no pagado de los años 2017 al 2019, donde se plantea el escenario con las contingencias tributarias para las municipalidades por el incumplimiento de pago del impuesto.

4.2.4.1 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido por las municipalidades no pagado en los años 2016 hacía atrás

Como se observa en la tabla anterior las municipalidades de las que se detectó el incumplimiento en el pago del impuesto en períodos del 2016 para atrás son: la Gomera, la Nueva Concepción, Guanagazapa, San José y Masagua, entre las cuales el impuesto no pagado suma Q.704,768.11 y que no podrá ser recuperado por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- por lo menos no por la vía administrativa puesto que los plazos legales con los que cuenta la SAT no son suficientes al computar el tiempo en el que podría interrumpirse la prescripción, es decir la emisión de la resolución contemplada en el artículo 149 del Decreto 6-91 Código Tributario, conforme lo define el artículo 50 numeral 2 del mismo cuerpo legal citado con anterioridad.

Figura 17

Plazos que conlleva el proceso administrativo en materia tributaria



Fuente: Elaboración propia, con base a los artículos 132, 143, 144, 146 y 149, del Decreto 6-91, Código Tributario.

En el supuesto que la Administración Tributaria efectuara las auditorías en el mes de octubre de 2020 y notificara la audiencia a principios del mes de noviembre 2020, el tiempo le es insuficiente de acuerdo con los plazos que se explican en la figura anterior, para notificar la resolución que confirma los ajustes y por lo tanto en el proceso operaría

la prescripción. Lo anterior representa para el Estado, una pérdida de recursos por Q.704,768.11, concentrado en una muestra de 5 de las 340 municipalidades del país.

En este sentido vale la pena mencionar, como un agregado que podría ser objeto de otra investigación la posibilidad del cobro del impuesto no pagado por la vía judicial, considerando que el Código Penal, tipifica como delito el incumplimiento de pago de los impuestos retenidos así: Comete delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específica para enterarlos. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado... (Decreto 17-73 Código Penal de Guatemala, 1973, art. 358 "C").

Lo anterior debe ser interpretado de forma conjunta con el plazo de prescripción de la responsabilidad en materia penal, que establece: La responsabilidad penal prescribe por el transcurso de un período igual al máximo de duración de la pena señalada aumentada en una tercera parte, no pudiendo exceder dicho término de veinte años, ni ser inferior a tres... (Decreto 17-73 Código Penal de Guatemala, 1973, art.107 numeral 2o.).

Por lo tanto, si los casos se tramitaran por la vía judicial, bajo el entendido que el plazo de la duración de la pena señalada por este delito es de 6 años, aumentado en una tercera parte, es decir 2 años más, se concluye que el plazo de prescripción de la responsabilidad penal aumenta a 8 años.

4.2.4.2 Contingencias tributarias para las municipalidades que incumplieron con pagar el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en los años 2017 al 2019

En este apartado se muestra de forma detallada las contingencias fiscales que provoca para las municipalidades el incumplimiento en el pago del impuesto retenido calculadas

al 31 de diciembre de 2020, considerando para el efecto las sanciones que corresponde conforme a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y Código Tributario, como se detalla a continuación:

Tabla 19

Contingencias fiscales para las municipalidades que incumplieron con el pago del Impuesto de Timbres retenido en el año 2017

No.	Nombre de la Municipalidad	Impuesto no pagado en el año 2017	Multa 20% de impuesto omitido Art. 30 del Decreto 37-92	Intereses Resarcitorios al 31/12/2020 Art. 58 y 59 Código Tributario Decreto 6-91	Referencia	Total a pagar Q.
1	San Vicente Pacaya	68,712.00	13,742.40	28,557.35	Anexo No.2	111,011.75
2	Santa Lucía					
2	Cotzumalguapa	67,599.00	13,519.80	30,257.32	Anexo No.7	111,376.12
3	La Nueva Concepción	55,500.00	11,100.00	23,700.35	Anexo No.10	90,300.35
4	San José	93,204.00	18,640.80	41,728.17	Anexo No.13	153,572.97
	Total impuesto, multa e intereses a pagar después de notificada una audiencia.	285,015.00	57,003.00	124,243.19		466,261.19
	Total impuesto, multa e intereses a pagar antes de notificada una audiencia según artículo 91 y 106 del Código Tributario.	285,015.00	28,501.50	62,121.60		375,638.10
	Ahorro para las municipalidades si el pago se realiza de forma voluntaria					90,623.10

Fuente: Elaboración propia con base a la aplicación del Decreto 37-92 y 6-91.

Tabla 20

Contingencias fiscales para las municipalidades que incumplieron con el pago del Impuesto de Timbres retenido en el año 2018

No.	Nombre de la Municipalidad	Impuesto no pagado en el año 2018	Multa 20% de impuesto omitido Art. 30 del Decreto 37-92	Intereses Resarcitorios al 31/12/2020 Art. 58 y 59 Código Tributario Decreto 6-91	Referencia	Total a pagar Q.
1	San Vicente Pacaya	41,658.00	8,331.60	12,817.94	Anexo No.3	62,807.54
2	La Democracia	21,374.50	4,274.90	6,730.67	Anexo No.5	32,380.07
3	Santa Lucía					
3	Cotzumalguapa	68,186.25	13,637.25	20,932.61	Anexo No.8	102,756.11
4	La Nueva Concepción	41,760.00	8,352.00	12,032.58	Anexo No.11	62,144.58
5	San José	78,408.00	15,681.60	24,161.72	Anexo No.14	118,251.32
	Total impuesto, multa e intereses a pagar después de notificada una audiencia	251,386.75	50,277.35	76,675.52		378,339.62

Total impuesto, multa e intereses a pagar antes de notificada una audiencia según artículo 91 y 106 del Código Tributario	251,386.75	25,138.68	38,337.76	314,863.19
Ahorro para las municipalidades si el pago se realiza de forma voluntaria				63,476.44

Fuente: Elaboración propia con base a la aplicación del Decreto 37-92 y 6-91.

Tabla 21

Contingencias fiscales para las municipalidades que incumplieron con el pago del Impuesto de Timbres retenido en el año 2019

No.	Nombre de la Municipalidad	Impuesto no pagado en el año 2019	Multa 20% de impuesto omitido Art. 30 del Decreto 37-92	Intereses Resarcitorios al 31/12/2020 Art. 58 y 59 Código Tributario Decreto 6-91	Referencia	Total a pagar Q.
1	San Vicente Pacaya	56,868.00	11,373.60	9,651.31	Anexo No.4	77,892.91
2	La Democracia	42,562.50	8,512.50	6,509.81	Anexo No.6	57,584.81
3	Santa Lucía	68,577.75	13,715.55	12,642.57	Anexo No.9	94,935.87
4	Cotzumalguapa	42,060.00	8,412.00	6,613.27	Anexo No.12	57,085.27
5	La Nueva Concepción	67,115.52	13,423.10	12,400.89	Anexo No.15	92,939.51
	Total impuesto, multa e intereses a pagar después de notificada una audiencia	277,183.77	55,436.75	47,817.85		380,438.37
	Total impuesto, multa e intereses a pagar antes de notificada una audiencia según artículo 91 y 106 del Código Tributario	277,183.77	27,718.38	23,908.93		328,811.07
	Ahorro para las municipalidades si el pago se realiza de forma voluntaria					51,627.30

Fuente: Elaboración propia con base a la aplicación del Decreto 37-92 y 6-91.

Las tres tablas anteriores, reflejan el monto total por año que corresponde pagar a las municipalidades derivado del incumplimiento de pago del impuesto en los plazos legales establecidos en la ley, integrado por el impuesto omitido, multa del 20% del impuesto no pagado y los intereses resarcitorios correspondientes, todo ello dividido en dos partes, la primera se refiere al pago en los casos en que las municipalidades son objeto de una fiscalización por la -SAT-, es decir que el pago no se realiza de forma voluntaria y el segundo caso cuando el pago se realiza de forma voluntaria, obsérvese que los beneficios en la segunda forma que se muestra representa un ahorro considerable para las municipalidades en función al pago de multa e intereses resarcitorios que se ven disminuidos en un 50%.

Con relación al objetivo planteado en este apartado se concluye que existen municipalidades que fueron objeto de estudio que presentan incumplimiento de su obligación tributaria como agente de retención del impuesto ya mencionado como se describe en las tablas anteriores.

Sobre una base razonable se determinó que el 62% de las municipalidades evaluadas incumplieron con trasladar a las arcas del Estado el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, que retuvieron en el pago de dietas y además se comprueba que en muchos de los casos el incumplimiento data de 1 o 2 años anteriores a los años objeto de análisis, en promedio la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene un potencial recaudo a gestionar en el pago del impuesto que adeudan las municipalidades de los municipios de Escuintla así:

Tabla 22

Resumen del potencial recaudo para la Superintendencia de Administración Tributaria, por municipalidad en los años 2017 al 2019

Año	Impuesto no pagado Q.	Multa 20% de impuesto omitido Art. 30 del Decreto 37-92	Intereses Resarcitorios al 31/12/2020 Art. 58 y 59 Código Tributario	Referencia	Total a pagar Q.
Municipalidad de San Vicente Pacaya					
2017	68,712.00	13,742.40	28,557.35	Anexo No.2	111,011.75
2018	41,658.00	8,331.60	12,817.94	Anexo No.3	62,807.54
2019	56,868.00	11,373.60	9,651.31	Anexo No.4	77,892.91
Totales	167,238.00	33,447.60	51,026.60		251,712.20
Municipalidad de la Democracia					
2018	21,374.50	4,274.90	6,730.67	Anexo No.5	32,380.07
2019	42,562.50	8,512.50	6,509.81	Anexo No.6	57,584.81
Totales	63,937.00	12,787.40	13,240.48		89,964.88
Municipalidad de Santa Lucía Cotzumalguapa					
2017	67,599.00	13,519.80	30,257.32	Anexo No.7	111,376.12
2018	68,186.25	13,637.25	20,932.61	Anexo No.8	102,756.11
2019	68,577.75	13,715.55	12,642.57	Anexo No.9	94,935.87
Totales	204,363.00	40,872.60	63,832.50		309,068.10
Municipalidad de La Nueva Concepción					
2017	55,500.00	11,100.00	23,700.35	Anexo No.10	90,300.35
2018	41,760.00	8,352.00	12,032.58	Anexo No.11	62,144.58
2019	42,060.00	8,412.00	6,613.27	Anexo No.12	57,085.27

Totales	139,320.00	27,864.00	42,346.20		209,530.20
		Municipalidad de San José			
2017	93,204.00	18,640.80	41,728.17	Anexo No.13	153,572.97
2018	78,408.00	15,681.60	24,161.72	Anexo No.14	118,251.32
2019	67,115.52	13,423.10	12,400.89	Anexo No.15	92,939.51
Totales	238,727.52	47,745.50	78,290.78		364,763.80
Total general	813,585.52	162,717.10	248,736.56		1,225,039.18

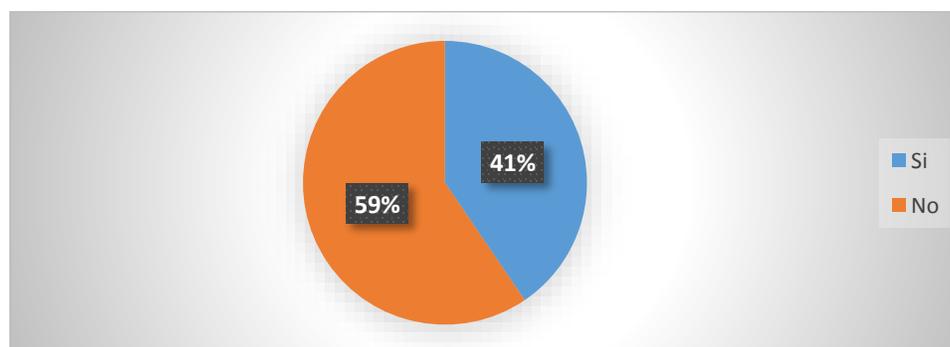
Fuente: Elaboración propia con base a la aplicación del Decreto 37-92 y 6-91.

Además de haber comprobado la existencia del incumplimiento por las municipalidades como se describió con anterioridad también se encuestó a 79 Auditores Gubernamentales, de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo de la Contraloría General de Cuentas, es decir que se acudió a la principal fuente de información en el tema, para el efecto se les planteó la siguiente pregunta:

¿En el desempeño de su función como Auditor Gubernamental de la Contraloría General de Cuentas durante los años 2017 al 2019, determinó incumplimiento en el traslado del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas, por las municipalidades que auditó?

Figura 18

Respuesta de los profesionales encuestados que laboran para la Contraloría General de Cuentas



Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida en la investigación.

El resultado obtenido demuestra que de los 79 auditores encuestados 32 respondieron que determinaron la existencia de incumplimiento en el traslado del impuesto retenido por las municipalidades que fueron objeto de auditoría, cabe aclarar que la encuesta se refiere a todas las municipalidades del país, por lo que el resultado que se presenta muestra de forma general el comportamiento de las municipalidades a nivel nacional respecto al pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas.

Conforme a lo expuesto se confirma que el problema planteado en la presente investigación merece la atención del ente fiscalizador, considerando que el análisis realizado se practicó solamente a 13 municipalidades del departamento de Escuintla, que representan el 3% del total de municipalidades de todo el país y un potencial recaudo del impuesto, multa e intereses de Q.1,225,039.18 por la vía administrativa y por vía penal un impuesto de Q.704,768.11 sin incluir multas e intereses, para un total de Q.1,929,807.29 los cuales pueden ser objeto de variación debido a que los intereses resarcitorios fueron calculados al 31 de diciembre de 2020. Al efectuarse por el ente fiscalizador el análisis a nivel macro, podrían obtenerse resultados importantes que de alguna forma contribuirían al cumplimiento de las metas de recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, partiendo de la información suministrada por los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas y los informes de auditoría que emite la misma, donde se observa que existe un alto grado de incumplimiento por las municipalidades en el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido.

4.2.3 Principales causas por las cuales las municipalidades del departamento de Escuintla incumplieron con el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas

Al haber confirmado la existencia de incumplimiento respecto al pago del impuesto retenido por el 62% de las municipalidades consideradas en la muestra, se procedió a identificar las principales causas que justifican tal incumplimiento, para el efecto se

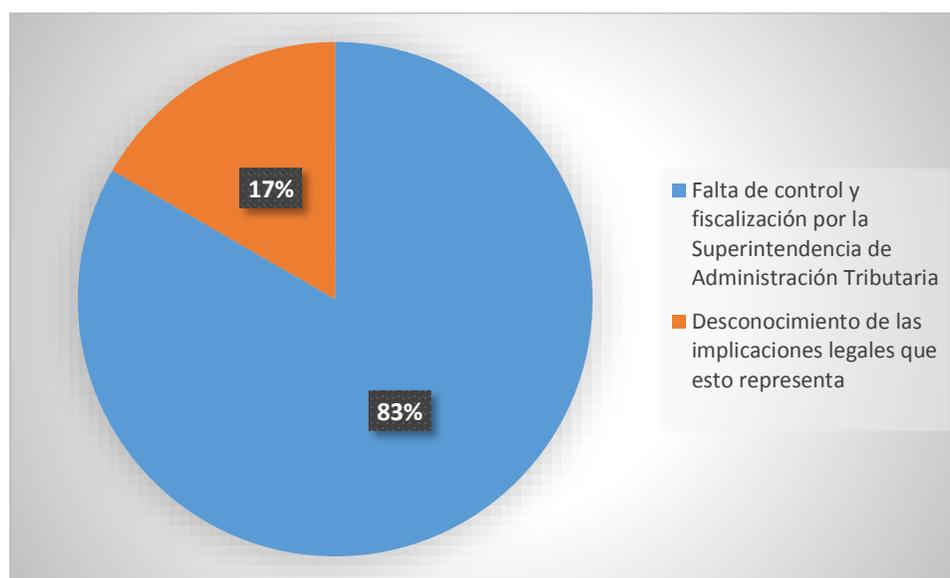
encuestó a 6 de los 9 Directores de Administración Financiera Integrada Municipal que laboraron para las municipalidades que presentan inconsistencias, quienes colaboraron respondiendo la encuesta con la condición de que no fuera revelado su nombre ni el de la municipalidad.

La pregunta realizada es la siguiente:

¿A su criterio cual es la causa principal por la cual la municipalidad para la que usted labora incumplió con la obligación tributaria de pagar el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas?

Figura 19

Respuestas de los Directores de Administración Financiera Integrada Municipal



Fuente: Elaboración propia, con base a la información obtenida en la investigación.

En las respuestas obtenidas 5 de las personas encuestadas atribuye el incumplimiento de la obligación tributaria a la falta de control y fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria, es decir que es intencional y se corre el riesgo puesto que no

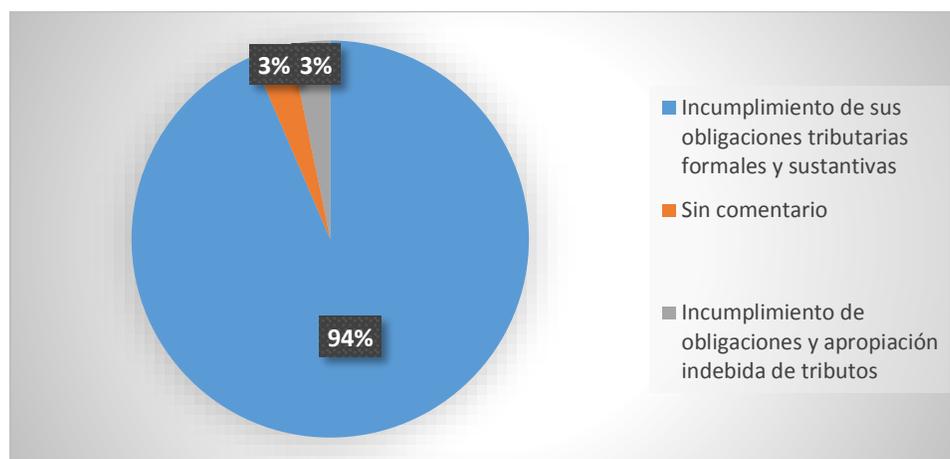
han tenido la experiencia de ser sancionados por dicho incumplimiento; una persona indicó que es por el desconocimiento que se tiene de las implicaciones legales que representa el incumplimiento.

Además de obtener la opinión de las personas que se desempeñan en el área financiera de las municipalidades, también se obtuvo la postura de 31 profesionales que se desempeñan como fiscalizadores de la Superintendencia de Administración Tributaria quienes respondieron a la siguiente pregunta:

¿En su experiencia como fiscalizador, cual es el efecto que se produce en los contribuyentes por la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria?

Figura 20

Efectos de la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria, según respuestas de profesionales que laboran para SAT Gerencia Regional Sur



Fuente: Elaboración propia, con base a la información obtenida de la investigación.

El 94% de los profesionales encuestados coinciden en señalar que el efecto de la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria provoca en los contribuyentes incumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y sustantivas.

Al analizar las respuestas obtenidas de las personas que se desempeñan en el área financiera como responsables directos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las municipalidades, se concluye que su respuesta coincide con la respuesta de los profesionales encuestados que laboran para –SAT- al indicar que la falta de fiscalización provoca en los contribuyentes incumplimiento; debido que ante el desconocimiento de las sanciones de las que nunca han sido objeto simplemente no se preocupan por cumplir como corresponde la obligación adquirida por la municipalidad, al actuar como agente de retención. En este sentido también juegan un papel importante los miembros de los Concejos Municipales, debido a que no ejercen la función fiscalizadora que les corresponde, verificando el pago oportuno de los impuestos retenidos que se generan del pago de dietas que ellos reciben mensualmente.

Otra de las causas que no fue mencionada por los Financieros encuestados, pero que es latente en las municipalidades y comprobado en los procesos de fiscalización de auditorías gubernamentales, es la utilización del dinero que corresponde al pago de impuestos para el pago de otras obligaciones, lo que de forma indirecta deviene de la posibilidad de dejar de cumplir con pagar los impuestos retenidos sin mayores riesgos, lo que nuevamente nos lleva al punto de partida que es la confirmación de la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria.

No obstante al realizarse la práctica de utilizar los recursos que corresponden al pago de impuestos para el pago de otras obligaciones, no es considerado por las municipalidades los efectos financieros que ello representa ya que al detectarse el incumplimiento por la Administración Tributaria, se deberá cumplir con el pago del impuesto e incurrir en recargos, multas e intereses resarcitorios, que corresponden por la falta de pago oportuno, excediendo de esta forma el costo que representaría para la municipalidad si

utilizara otros medios de financiamiento para el pago de sus obligaciones sin recurrir a utilizar los fondos destinados al pago de impuestos.

En este sentido se concluye que en la medida en que el ente fiscalizador ejecute procesos de fiscalización con resultados sancionatorios, disminuirá el incumplimiento que actualmente existe de la obligación tributaria. Obviamente en la experiencia que han tenido las municipalidades respecto a la falta de fiscalización por –SAT- se intuye que no existe percepción de riesgo de una posible fiscalización por la Administración Tributaria, y menos que puedan ser objeto de sanciones ni de procesos penales por incumplir con el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas.

4.3 Análisis de la posibilidad que la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y de Gestión de Riesgo, conforme a sus funciones identifiquen el incumplimiento.

La Intendencia de Fiscalización, de la Superintendencia de Administración Tributaria como responsable de desarrollar y aplicar las competencias propias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, juega un papel importante en el problema identificado, puesto que al no incluir dentro de sus planes anuales de fiscalización al sector municipalidades o hacerlo de una forma esporádica como se demuestra en la presente investigación, derivado de factores externos como la existencia de denuncias, propicia la falta de percepción de riesgo en este sector, lo que conlleva al incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Esta Intendencia cuenta con dos departamentos en particular, el de Programación de Contribuyentes Regionales y el de Gestión de Riesgo, los que a criterio del autor son los responsables directos de que a futuro puedan programarse auditorías a las municipalidades del país atendiendo factores como incumplimiento de obligaciones

tributarias y análisis de riesgos y no solamente a factores externos como los descritos con anterioridad.

El primero de estos departamentos tiene dentro de su funciones proponer al Intendente de Fiscalización el Plan Anual de Fiscalización, para las Divisiones de Fiscalización de las Gerencias Regionales, así como Identificar los sectores económicos con índices de incumplimiento en sus obligaciones tributarias formales, con el fin de seleccionar a grupos objetivos de la población a fiscalizar, a través de programas de presencia fiscal que generen percepción de riesgo de fiscalización en los contribuyentes y responsables y analizar las denuncias que se reciban en la Intendencia de Fiscalización, en materia de incumplimiento de obligaciones tributarias formales, y en su caso, programar las acciones que correspondan (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], Resolución 467-2007, 2007, art.10 Ter).

Al Departamento de Gestión de Riesgo se le atribuye dentro de sus principales funciones a criterio del investigador la de Identificar, obtener y analizar las fuentes de información de carácter tributario y financiero, para ser utilizadas en la cuantificación de riesgos específicos; realizar análisis y estudios financieros y tributarios para identificar riesgos potenciales en el comportamiento de sectores económicos específicos y definir y registrar indicadores y variables de riesgo para determinar modelos de cuantificación de riesgo, acordes a la legislación vigente y a las prácticas de evasión y elusión tributaria (Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], Resolución 467-2007, 2007, art.10 Quinquies).

Conforme a las funciones que deben desempeñar estos departamentos se establece como propuesta de solución la viabilidad de identificar en el sector municipalidades los índices de incumplimiento en el pago del impuesto retenido, mediante el análisis de las fuentes de información de carácter tributario y financiero a las que pueden recurrir principalmente los informes de auditoría publicados por la Contraloría General de Cuentas, en su portal web, que incluyen los Estados Financieros y sus respectivas notas, por medio de las cuales podrá identificarse los impuestos retenidos por las municipalidades y no enterados a las arcas del Estado.

Con relación a lo indicado también es importante mencionar lo que establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, respecto a su objeto y funciones, en su artículo 3 literal i.) y m.):

i.) 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. m.) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias (Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, art.3).

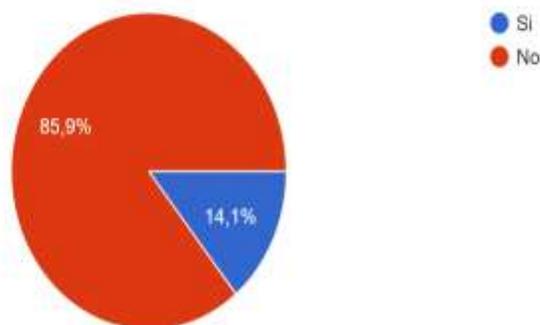
Con base al análisis del texto citado se establece que uno de los factores que tiene en común ambas funciones citadas es que la Superintendencia de Administración Tributaria puede solicitar y contar con el apoyo de las demás instituciones del Estado; lo anterior se complementa con lo establecido en el Código Tributario, en cuanto a la información respecto de terceros así:

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la autoridad superior podrá requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro periódico o eventual de información referente a actos, contratos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, en forma escrita, electrónica, o por los medios idóneos, siempre que se relacionen a asuntos tributarios, no transgreda el secreto profesional ni la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República, leyes especiales y lo dispuesto en este Código. En todo caso, la Superintendencia de Administración Tributaria recibirá la información bajo reserva de confidencialidad. Dicha información deberá ser presentada utilizando el formulario u otro medio que facilite la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento (Decreto Número 6-91 Código Tributario, 1991, art. 30 "A").

En este sentido se concluye que existe suficiente legislación de la cual puede valerse la Superintendencia de Administración Tributaria, para el ejercicio de su función fiscalizadora específicamente en el sector municipalidades, haciendo uso de la información que publica la Contraloría General de Cuentas en su página de internet referente a los informes de las auditorías que su personal practica y que contiene entre otros información financiera de importancia para la Intendencia de Fiscalización, para detectar el incumplimiento de las obligaciones tributarias en este sector e identificar los factores de riesgo para la adecuada programación de procesos de fiscalización. Además, puede obtener esta información solicitando la misma a la Contraloría General de Cuentas conforme a lo que establece el artículo 30 “A” del Código Tributario.

Como parte del proceso de investigación se encuestó a 79 profesionales que se desempeñaron como auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas durante los años 2017 al 2019 y que efectuaron auditorías gubernamentales a las municipalidades del país, con base a la información que aportaron se estableció que 32 de los encuestados detectaron incumplimiento de la obligación tributaria por las municipalidades y de estos únicamente 5 informaron a la Superintendencia de Administración Tributaria del incumplimiento relacionado con la falta de pago por las municipalidades del Impuesto de Timbres y de Papel Sellado Especial para Protocolos retenido en el pago de dietas, como se muestra a continuación:

Figura 21
Audidores Gubernamentales, que informaron a la Superintendencia de Administración Tributaria del incumplimiento por las municipalidades en el pago el Impuesto retenido



Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida en la investigación.

En virtud de lo anterior, se comprueba que por cada 10 auditores gubernamentales que detectan el incumplimiento tributario al que se hace referencia, únicamente 2 de ellos informan a la Superintendencia de Administración Tributaria y que probablemente la información que se trasladó corresponda a las auditorías de las cuales la Intendencia de Fiscalización, indicó que se programaron de forma selectiva auditorías a las municipalidades, considerando las denuncias con las que contaban.

Al solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria que indicara cuales fueron las acciones tomadas en relación a lo que establece el artículo 20 del Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, respecto al incumplimiento de la función revisora de los Auditores Gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas que al percatarse del incumplimiento en el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos por las municipalidades no informaron del hecho; la Administración Tributaria respondió por

medio de la Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1314-2020, (Anexo No.1) de fecha 01 de julio de 2020, lo siguiente:

En el caso específico de la consulta, cada institución tiene sus funciones específicas, en el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de sus funciones, está la de ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de 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. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.

En este sentido se considera que la respuesta planteada por la Superintendencia de Administración Tributaria es sesgada, puesto que el artículo 20 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, sobre el cual se formuló la pregunta establece lo siguiente:

Artículo 20. De la obligación revisora de funcionarios y empleados públicos.

Todos los funcionarios y empleados públicos sin distinción de categoría o puesto que desempeñen, deben cumplir y exigir que se cumplan las disposiciones de esta ley y su reglamento y, al examinar los documentos que tramiten, establecerán si se ha liquidado y cubierto correctamente el impuesto. El funcionario o empleado que advierta la falta o deficiencia del pago de este impuesto, para no incurrir en la sanción correspondiente, está obligado a poner este hecho en conocimiento de la dirección, para que se liquide el impuesto, imponga la multa y aplique los intereses que correspondan, de conformidad con la ley.

Los funcionarios y empleados públicos que infrinjan o encubran las disposiciones de este artículo, serán sancionados de conformidad con la Ley de Servicio Civil y la Ley de Responsabilidades, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan

(Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, 1992, art. 20).

Considerando lo indicado se plantea como recomendación la celebración de un convenio interinstitucional entre la Superintendencia de Administración Tributaria y la Contraloría General de Cuentas, con fundamento legal en el artículo 20 del Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, así como el artículo 3 literales i.) y m.) del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, artículo 2 y 3 literal g.) del Decreto 31-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

Por medio del cual la Contraloría General de Cuentas se comprometa a suministrar de forma periódica información de carácter público con la que cuente, producto del ejercicio de la función fiscalizadora de sus auditores gubernamentales, específicamente de la Dirección de Auditoría al sector Municipalidades y Consejos de Desarrollo y de esta forma la Superintendencia de Administración Tributaria, cuente con los insumos de fiscalización necesarios a efecto de incrementar la asertividad en las auditorías que programe en el plan anual de fiscalización y ejecute aplicando los procesos de fiscalización que le corresponde conforme a la ley.

Por último, para confirmar la viabilidad de la recomendación que se plantea en la presente investigación se cita lo manifestado por la Superintendencia de Administración Tributaria en ese sentido por medio de la Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1314-2020, (Anexo No.1) de fecha 01 de julio de 2020:

“Al tener información específica o denuncias podrá suscribirse convenio interinstitucional entre la SAT y CGC, en las verificaciones de acuerdo a sus competencias”

CONCLUSIONES

1. Al efectuar una relación porcentual del total de auditorías programadas a las municipalidades del país, según información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria, durante los años 2017 al 2019, se determinó que para el año 2017, las auditorías ejecutadas representan 9%; para el 2018; 7% y para el 2019; 4%, en relación a las 340 municipalidades del país, con lo que se evidencia que las acciones de la Administración Tributaria, no están orientadas a aumentar la percepción de riesgo en los contribuyentes de este sector, no obstante que del análisis realizado a 13 municipalidades del departamento de Escuintla, se estableció un potencial recaudo del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, no pagado oportunamente de Q.813,585.52, multa de Q.162,717.10 e intereses resarcitorios por Q.248,736.56 para un total de Q.1,225,039.18.
2. Como resultado de la investigación se estableció que 9 de las Municipalidades del Departamento de Escuintla, incumplieron con su obligación tributaria de pagar oportunamente el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido en el pago de dietas a los miembros de sus Concejos Municipales durante los años 2017 al 2019, e incluso tienen pendiente de pago impuesto de años anteriores a los evaluados.
3. El incumplimiento en el pago del impuesto retenido por las municipalidades se atribuye en primer lugar a la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria, lo que a su vez supone el desconocimiento de las sanciones de las que podrían ser objeto, lo cual desvirtúa la percepción de riesgo de una posible fiscalización.
4. La fiscalización de las municipalidades del departamento de Escuintla, en los años 2017 al 2019, fue nula por la Superintendencia de Administración Tributaria, según información recabada en el proceso de la investigación, lo cual fue confirmado por la Intendencia de Fiscalización, al indicar que las municipalidades si fueron incluidas en el Plan Anual de Fiscalización, considerando denuncias y cruces de información de proveedores del Estado, es decir que la inclusión de auditorías a este sector en el plan anual de

fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, está supeditado a los factores externos descritos, sin embargo se estableció que 32 de los 79 auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas encuestados, que fiscalizaron a las municipalidades en el período objeto de investigación, detectaron incumplimiento de la obligación tributaria por las municipalidades y de estos únicamente 5 informaron a la Superintendencia de Administración Tributaria del incumplimiento relacionado con la falta de pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

5. Como propuesta de solución se planteó que la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de la Intendencia de Fiscalización y sus departamentos de Programación de Contribuyentes Regionales y el de Gestión de Riesgo, identifiquen conforme a sus funciones en el sector municipalidades los índices de incumplimiento en el pago del impuesto retenido, utilizando entre otros la información que le puede suministrar la Contraloría General de Cuentas. Además, se concluyó que existe suficiente legislación de la cual puede valerse la Superintendencia de Administración Tributaria, para el ejercicio de su función para la adecuada programación de procesos de fiscalización.
6. La hipótesis planteada fue confirmada, de acuerdo a los resultados obtenidos en el proceso de la investigación, ya que se estableció, que las municipalidades incumplen con su obligación tributaria por la falta de fiscalización que provoca en los contribuyentes incumplimiento, debido que ante el desconocimiento de las sanciones de las que nunca han sido objeto simplemente no se preocupan por cumplir como corresponde la obligación adquirida por la municipalidad al actuar como agentes de retención, sin embargo se comprueba que en la medida que el ente fiscalizador ejecute procesos de fiscalización con resultados sancionatorios, disminuirá el incumplimiento que actualmente existe de la obligación tributaria respecto al pago de los impuestos retenidos por las municipalidades.

RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria y especialmente el Departamento de Programación de auditorías de las Gerencias Regionales y Gestión de Riesgo de la Intendencia de Fiscalización, deben evaluar la inclusión de las municipalidades en el plan anual de fiscalización considerando los resultados que se muestran en la presente investigación, referentes al análisis efectuado a 13 municipalidades del departamento de Escuintla, que representan el 3% del total de municipalidades de todo el país; por lo que al realizar el análisis a nivel macro podrían obtenerse resultados importantes que de alguna forma contribuirían al cumplimiento de las metas de recaudación que año tras año se convierten en inalcanzables.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria, por medio del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Regional Sur, debe iniciar a la brevedad posible los procesos de fiscalización, mediante la programación de auditorías o la realización de presencias fiscales a las municipalidades en las que se detectó el incumplimiento de la obligación tributaria, relacionada con el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, ya que en muchos de los casos el impuesto tiene riesgo de prescripción.
3. Se recomienda que la Superintendencia de Administración Tributaria programe capacitaciones dirigidas a los miembros de los Concejos Municipales y Directores de Administración Financiera Integrada Municipal, a efecto de concientizarles y explicarles las implicaciones legales que conlleva el incumplimiento en el pago de los impuestos retenidos.
4. La Contraloría General de Cuentas y principalmente sus auditores gubernamentales en el desempeño de su función fiscalizadora deben observar la obligación revisora de empleados y funcionarios públicos, contenida en el artículo 20 del Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, en el sentido de no dejar pasar

desapercibido las sanciones y responsabilidades civiles o penales en las que pueden incurrir al percatarse del incumplimiento en el pago del Impuesto de timbres por las entidades que fiscalizan y obviar el hecho de informar a la Superintendencia de Administración Tributaria de la falta de pago, no obstante que está última efectúa la programación de auditorías al sector municipalidades considerando entre otros dichos insumos.

5. Efectuar por la Superintendencia de Administración Tributaria, consultas periódicas a los informes que publica la Contraloría General de Cuentas en su página web, referentes a las auditorías practicadas por sus auditores gubernamentales a las municipalidades del país, así como requerir directamente la información conforme a lo que establece el Código Tributario y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; por último se recomienda la celebración de un convenio interinstitucional entre la Superintendencia de Administración Tributaria y la Contraloría General de Cuentas como una necesidad urgente en la que ambas instituciones se verán beneficiadas, pero especialmente contribuirá al incremento de la recaudación, además cerrará la brecha que existe respecto a varios de los impuestos que el Estado deja de percibir de las municipalidades que actúan como agentes de retención, debido a los efectos legales que se producen al operar la prescripción de la obligación tributaria, es decir el derecho que tiene la Administración Tributaria de ejercer su función fiscalizadora que de acuerdo a sus competencias le corresponde.

BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo Gubernativo No. 4-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. (8 de enero de 2013). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: El Presidente de la República.

Acuerdo Gubernativo, 96-2019, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. (14 de junio de 2019). Presidente de la República. Guatemala, Guatemala: Presidente de la República.

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

Decreto 17-73 Código Penal de Guatemala. (27 de Julio de 1973). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. (22 de junio de 1992). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 57-2008, Ley de Acceso a la Información Pública. (22 de octubre de 2008). Diario de Centro América. *Congreso de la República de Guatemala*. Guatemala, Guatemala.

Decreto Número 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto. (12 de Noviembre de 1997). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 12-2002, Código Municipal. (1 de julio de 2002). Congreso de la República de Guatemala. Guatemala.

Decreto Número 1-85, Ley Electoral y de Partidos Políticos. (1986). Asamblea Nacional Constituyente. Asamblea Nacional Constituyente.

Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (11 de febrero de 1998). Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 31-2002, Ley Organica de la Contraloría General de Cuentas. (05 de junio de 2002). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 6-91 Código Tributario. (25 de marzo de 1991). Diario de Centro América. Guatemala, Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Espinoza, J. (2007). Cumplimiento de las obligaciones tributarias en Materio de Retención de Impuesto Sobre la Renta. *Postgrado en Ciencias Contables especialización en Rentas Internas Mencion Tributos, Universidad de los Andes*. Venezuela, Merida.

Falcao, A. A. (1964). *El hecho generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma Buenos Aires.

Jaramillo, E. (1918). *La Reforma Tributaria en Colombia*. New York: Lisiagri Press.

Martín, J. M., & Rodriguez, G. (1995). *Derecho Tributario General*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, Buenos Aires.

Oficina de Estudios Económicos, División de Mediciones Fiscales. (2007). Cuadernos de trabajo. *Generalidades del Impuesto de Timbre en Colombia*.

Osorio, M. (1981). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Argentina, Buenos Aires: Heliasta S.R.L.

Superintendencia de Administración Tributaria [SAT]. (29 de marzo de 2007). Acuerdo de Directorio Número 007-2007. *Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Guatemala: Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Superintendencia de Administración Tributaria [SAT]. (26 de junio de 2007). Resolución Número 467-2007. *Resolución que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer*

nivel de las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala, Superintendente de Administración Tributaria.

Superintendencia de Administración Tributaria [SAT]. (17 de abril de 2013). Resolución del Directorio Número 264-2013. *Tratamiento tributario de los viaticos y dietas.* Guatemala, Autor.

Zabala Ortiz, J. L. (1988). *Manual de Derecho Tributario.* Santiago de Chile: Editorial Jurídica Cono Sur Ltda.

E-GRAFÍA

Carlos A. y Edwin P. (10 de Noviembre de 2016). Concejos pagan dietas millonarias. Prensa Libre. Recuperado de <https://www.prensalibre.com/guatemala/politica/concejos-pagan-dietas-millonarias/>. Guatemala, Guatemala.

Decreto Numero 261 Código Fiscal de la República de Guatemala. (1881). J. Rufino Barrios, Jeneral de División y Presidente Constitucional de la República de Guatemala. *Código Fiscal de la República de Guatemala 1881.* Guatemala: El progreso 1931. Recuperado el 10 de junio de 2020, de <https://archive.org/details/codigofiscaldel00fallgoog/page/n14/mode/2up>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2007). *Generalidades del Impuesto de Timbre en Colombia. Colombia.* (P. H. Aura Milena Vergaño Rodríguez, Productor) Recuperado el 22 de julio de 2020, de <https://url2.cl/rsfr8>

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales [ICEFI]. (2007). *Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad).* Guatemala. Recuperado el 09 de junio de 2020, de https://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf.

Prensa Libre. (9 de septiembre de 2017). Paro Nacional por rechazo a impuestos. Guatemala. Recuperado el 02 de julio de 2020, de <https://www.prensalibre.com/hemeroteca/paro-nacional-en-rechazo-a-impuestos-en-1987/>

Reyes, M. A. (2017). El Impuesto de Timbre en Colombia, Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública. *Universidad Militar Nueva Granada*. Bogota D.C. Recuperado el 22 de Julio de 2020, de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/16951/AcostaReyesMariaAlejandra2017.PDF.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Superintendencia de Administración Tributaria [SAT], Orientación Legal y Derechos del Contribuyente. (s/f). Documentos afectos, según el artículo 2 del decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Guatemala. Recuperado el 23 de julio de 2020, de [Orientación Legal y Dechos del Contribuyente: https://portal.sat.gob.gt/portal/orientacion-legal/](https://portal.sat.gob.gt/portal/orientacion-legal/).

Witto, P. (2015). *Einstein y el óptimo de redistribución*, *El Mostrador*. Recuperado el 17 de junio de 2020, de <https://www.elmostrador.cl/mercados/2015/12/03/einstein-y-el-optimo-de-redistribucion/>

Índice de Figuras

Figura 1. Impuestos Recaudados en Guatemala por Región, años 2017, 2018 y 2019.	22
Figura 2. Recaudación de Impuestos en la Regional Sur, años 2017, 2018 y 2019.	23
Figura 3. Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, pagado por las municipalidades del país.	24
Figura 4. Imagen del formulario utilizado para el pago del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, retenido por la entidad pagadora.	33
Figura 5. Estructura organizativa de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de la Administración Tributaria.	42
Figura 6. Estructura organizativa de la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria.	45
Figura 7. Estructura organizativa de la Gerencia Regional Sur de la Superintendencia de Administración Tributaria.	48
Figura 8. Primera Pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal.	59
Figura 9. Segunda Pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal.	60
Figura 10. Tercera Pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal.	60
Figura 11. Cuarta Pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal.	61
Figura 12. Quinta Pantalla de acceso de la Dirección de Asistencia a la Administración Financiera Municipal.	61
Figura 13. Cargos de los profesionales encuestados que laboran para la Superintendencia de Administración Tributaria en la Gerencia Regional Sur.	66

Figura 14. Respuesta de los profesionales encuestados, respecto a su nombramiento para practicar auditoría a las municipalidades de los municipios de Escuintla en los años 2017 al 2019.	68
Figura 15. Respuesta de los profesionales encuestados, respecto a la capacitación que han recibido en temas relacionado con municipalidades.	69
Figura 16. Esquema de plazos de prescripción de la obligación tributaria.	83
Figura 17. Plazos que conlleva el proceso administrativo en materia tributaria.	90
Figura 18. Respuesta de los profesionales encuestados que laboran para la Contraloría General de Cuentas.	95
Figura 19. Respuestas de los Directores de Administración Financiera Integrada Municipal.	97
Figura 20. Efectos de la falta de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria según respuestas de profesionales que laboran para SAT Gerencia Regional Sur.	98
Figura 21. Auditores Gubernamentales, que informaron a la Superintendencia de Administración Tributaria del incumplimiento por las municipalidades en el pago el Impuesto retenido.	104

Índice de Tablas

Tabla 1 Principales artículos del Decreto Número 261.	4
Tabla 2 Corporaciones Municipales de los municipios de Escuintla electas para el período 2016-2020.	71
Tabla 3 Dietas pagadas a los Concejos municipales en los años 2017 al 2019.	72
Tabla 4 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Escuintla al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	74
Tabla 5 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Palín al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	75
Tabla 6 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Tiquisate al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	76
Tabla 7 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Iztapa al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	77
Tabla 8 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de San Vicente Pacaya al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	78
Tabla 9 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Siquinalá al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	79
Tabla 10 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de La Democracia al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	80
Tabla 11 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Santa Lucia Cotzumalguapa al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	81
Tabla 12 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de La Gomera al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	82

Tabla 13 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Nueva Concepción al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	84
Tabla 14 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Guanagazapa al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	85
Tabla 15 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de San José al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	86
Tabla 16 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Sipacate al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	87
Tabla 17 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos pendiente de pago por la municipalidad de Masagua al cierre de los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019.	88
Tabla 18 Resumen de resultados relacionados con las municipalidades que incumplieron con su obligación tributaria en el pago del impuesto retenido.	89
Tabla 19 Contingencias fiscales para las municipalidades que incumplieron con el pago del Impuesto de Timbres retenido en el año 2017.	92
Tabla 20 Contingencias fiscales para las municipalidades que incumplieron con el pago del Impuesto de Timbres retenido en el año 2018.	92
Tabla 21 Contingencias fiscales para las municipalidades que incumplieron con el pago del Impuesto de Timbres retenido en el año 2019.	93
Tabla 22 Resumen del potencial recaudo para la Superintendencia de Administración Tributaria, por municipalidad en los años 2017 al 2019.	94

Anexos

Anexo No. 1

Resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria derivado de la consulta realizada mediante la Unidad de Acceso a la Información Pública



Expediente UIPSAT No.1232-2020 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1314-2020

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, uno de julio de dos mil veinte.

ASUNTO: WILSON HUMBERTO MEDRANO, el 15 de junio de 2020, solicitó vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione información relacionada a la fiscalización de las municipalidades por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como, los montos recaudados en base a la venta de Timbres Fiscales y Papel sellado Especial para Protocolos.

Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. 1232-2020, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por Wilson Humberto Medrano, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su parte conducente regula que los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

CONSIDERANDO:

Que los artículos 101 "A" del Decreto número 8-91 y 44 del Decreto número 1-98 ambos del Congreso de la República de Guatemala, regulan la confidencialidad en materia tributaria, la que determina la prohibición de revelar cualquier dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, los documentos o informes obtenidos con violación a lo regulado en dicho artículo no producen fe, ni hacen plena prueba en juicio. Pudiendo los funcionarios y empleados públicos que intervengan en la aplicación, recaudación, fiscalización y control de tributos, revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos o a requerimiento de los tribunales de justicia, siempre que en ambos casos se trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización y percepción de los tributos.



CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 del citado Decreto regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto referido en el considerando anterior se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder de la administración pública; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública; en la sencillez y celeridad del procedimiento para el libre ejercicio del derecho de toda persona a tener acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto referido, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 21 del Decreto citado, establece que el acceso a la información pública será limitado, entre otros, de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y la que por disposición expresa de una ley



sea considerada confidencial. Por otra parte, el artículo 22 numeral 1 regula que la información pública será limitada, entre otros, de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y la que por disposición expresa de una ley sea considerada confidencial.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 33 del mismo cuerpo legal establece que, solo los titulares de la información o sus representantes legales podrán solicitarla, previa acreditación, que se les proporcione datos personales que estén contenidos en sus archivos o sistema de información.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos: 24 y 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 101 "A" del Decreto número 6-91; 41 d), 44 del Decreto número 1-98; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 33, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008, todos del Congreso de la República de Guatemala, y el 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.



RESUELVE:

Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Wilson Humberto Medrano**.

- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Trasladar al solicitante parcialmente lo requerido, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que la información se le proporcionará en el estado en que se encuentra, la obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, en el cual encontrara información relacionada al numeral 4, misma que fue remitida a esta Unidad por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual está contenida en 1 folio en formato PDF, misma que se adjunta a la presente resolución.



Asimismo de conformidad con lo indicado a esta Unidad por la Intendencia de Fiscalización y los datos aportados por el solicitante, se traslada de forma textual lo siguiente:



“Numeral 1:

Se efectuaron a las municipalidades del país, 33 auditorías en el año 2017; 27 auditorías año 2018 y 16 auditorías en el año 2019.

Numeral 2:

Se programaron auditorías considerando el Plan Operativo Anual.

En cuanto a proporcionar información relacionada al numeral 7, se le hace de su conocimiento que, La Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los planes de Fiscalización, programa auditorías en forma selectiva a las Municipalidades del país, para verificar sus obligaciones tributarias, dentro de las cuales se consideran las denuncias, cruce de información de proveedores del Estado etc.

En el caso específico de la consulta, cada Institución pública tiene sus funciones específicas, en el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de sus funciones, está la de ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con la excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.

Es importante mencionar que al tener información específica o denuncias podrá suscribirse convenio Interinstitucional entre la SAT y CGC, en las verificaciones de acuerdo a sus competencias.

Asimismo, se hace del conocimiento al solicitante la negativa de lo requerido en los numerales 3 y 8 consignados en su requerimiento, toda vez que, de conformidad con el principio de confidencialidad en materia tributaria consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala y desarrollado en las distintas leyes de la materia, la referida Intendencia indica lo siguiente:

El artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se refiere a la inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros y establece que los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley, y es punible revelar el monto de los impuestos pagados y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a las personas individuales o jurídicas (contribuyentes), es decir que la publicidad de los actos administrativos está limitada por el derecho a la privacidad que tienen las personas respecto a los datos que han sido proporcionados bajo garantía de confidencialidad, la cual aplica para el caso de la Administración Tributaria.



Asimismo el Código Tributario también se refiere a la Confidencialidad de la manera siguiente:

En el artículo 101 "A" el cual establece que es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo, no producen fe, ni hacen prueba en juicio. Los funcionarios y empleados públicos que intervengan en la aplicación, recaudación, fiscalización y control de tributos, sólo pueden revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos o a requerimiento de los tribunales de justicia, siempre que en ambos casos se trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización y percepción de los tributos.

En la Ley Orgánica de la SAT en su artículo 44 estipula que todos los funcionarios y empleados de la SAT, incluyendo al Directorio tienen prohibido revelar o facilitar información o documentos de los que tenga conocimiento y que por disposición de la Constitución Política de la República

De conformidad con el principio de Confidencialidad regulado en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y 101 "A" del Código Tributario existe prohibición para todos los Funcionarios y Empleados de la SAT incluido el Directorio de revelar o facilitar información o documentos de los que tengan conocimiento y que por disposición legal deben permanecer en secreto o confidencia y es punible revelar el monto de los impuestos pagados o cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a las personas individuales o jurídicas.

Derivado de lo descrito en los artículos precedentes, se considera que no es atendible proporcionar la información solicitada de estos numerales."

Por otra parte se le hace saber que, de conformidad con las consultas realizadas, en base a lo requerido por su persona, de los numerales 5 y 6, y lo indicado a esta Unidad por la Intendencia de Recaudación, no es posible revelar la recaudación por contribuyente, en base a la Constitución Política de la república de Guatemala, la cual indica lo siguiente:

Artículo 24.- Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.



Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

ARTICULO 44. Ley Orgánica de la SAT. Confidencialidad. Los miembros del Directorio y del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, el Superintendente, los Intendentes, los integrantes de la dependencia responsable del aseguramiento y resguardo de la información relevante en materia fiscal, los demás funcionarios y empleados de la SAT, y toda persona individual o jurídica que le preste sus servicios, con inclusión de los asesores, tienen prohibido revelar o facilitar información o documentos de los que tenga conocimiento y que por disposición de la Constitución Política de la República, del Código Tributario o de otras leyes vigentes, deben permanecer en secreto o confidencia. Asimismo, es prohibido revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a la contabilidad de los contribuyentes.

No obstante, lo anterior, sin perjuicio de hacerle saber que dicha información puede ser requerida de conformidad con lo indicado en el artículo 29 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

- IV.** Notificar al solicitante, la presente resolución a la dirección de correo electrónico humbertomil@hotmail.com, proporcionada para el efecto.
- V.** Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

[Firma]
 Licda. Angélica María Díaz
 Jefe de Dependencia de Asesoría Jurídica
 Departamento de Contratos
 Guatemala, Guatemala, 2020

Anexo No. 2
Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020
Municipalidad de San Vicente Pacaya, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2017	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
abr-17	12,768.00	13/05/2017	15/07/2017	13.08%	64	360	296.90	6,070.87
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		851.63	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		837.10	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		848.36	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		825.54	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		832.05	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		821.07	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		758.22	
may-17	4,704.00	14/06/2017	15/07/2017	13.08%	32	360	54.69	2,181.94
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		313.76	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		308.40	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		312.55	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		304.15	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		306.54	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		302.50	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		279.35	
ago-17	11,928.00	14/09/2017	15/01/2018	13.05%	124	360	536.16	5,134.67
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		782.03	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		792.55	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		771.23	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		777.31	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		767.05	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		708.34	
dic-17	39,312.00	15/01/2018	15/01/2018	13.05%	1	360	14.25	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		2,577.38	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		2,612.06	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		2,541.80	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		2,561.83	

		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		2,528.02	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		2,334.53	15,169.87

Totales **68,712.00**

28,557.35

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 3

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de San Vicente Pacaya, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2018	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Interes a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
mar-18	6,048.00	13/04/2018	15/07/2018	13.04%	94	360	205.93	2,141.06
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		401.86	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		391.05	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
abr-18	2,016.00	14/05/2018	15/07/2018	13.04%	63	360	46.01	691.05
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		133.95	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		130.35	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		131.38	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		129.64	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		119.72	
may-18	4,872.00	14/06/2018	15/07/2018	13.04%	32	360	56.47	1,615.31
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		323.72	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		315.01	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		317.49	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		313.30	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		289.32	
jun-18	4,200.00	13/07/2018	15/07/2018	13.04%	3	360	4.56	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		279.07	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		271.56	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		273.70	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		270.09	

		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		249.42	1,348.40
jul-18	4,536.00	14/08/2018	15/01/2019	13.00%	155	360	253.89	1,403.85
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		293.29	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		295.60	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		291.70	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		269.37	
ago-18	4,620.00	14/09/2018	15/01/2019	13.00%	124	360	206.87	1,378.12
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		298.72	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		301.07	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		297.10	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		274.36	
sep-18	9,072.00	12/10/2018	15/01/2019	13.00%	96	360	314.50	2,614.39
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		586.57	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		591.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		583.39	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		538.74	
nov-18	2,010.00	14/12/2018	15/01/2019	13.00%	33	360	23.95	533.52
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		129.96	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		130.99	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		129.26	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		119.36	
dic-18	4,284.00	12/01/2019	15/01/2019	13.00%	4	360	6.19	1,092.24
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		276.99	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		279.17	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		275.49	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		254.40	

Totales **41,658.00**

12,817.94

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 4

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de San Vicente Pacaya, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2019	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.				
		Del	Al						(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)
mar-19	7,392.00	12/04/2019	15/07/2019	12.86%	95	360	250.86	1,646.89				
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		481.71					
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		475.35					
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		438.97					
abr-19	3,024.00	14/05/2019	15/07/2019	12.86%	63	360	68.06	639.16				
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		197.06					
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		194.46					
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		179.58					
may-19	7,056.00	14/06/2019	15/07/2019	12.86%	32	360	80.66	1,413.25				
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		459.82					
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		453.75					
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		419.02					
jun-19	2,016.00	12/07/2019	15/07/2019	12.86%	4	360	2.88	383.62				
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		131.38					
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		129.64					
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		119.72					
jul-19	6,552.00	14/08/2019	15/01/2020	12.75%	155	360	359.68	1,170.11				
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		421.34					
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		389.09					
sep-19	4,368.00	14/10/2019	15/01/2020	12.75%	94	360	145.42	685.70				
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		280.89					
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		259.39					
oct-19	15,960.00	14/11/2019	15/01/2020	12.75%	63	360	356.11	2,330.22				
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		1,026.33					
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		947.78					
nov-19	6,720.00	13/12/2019	15/01/2020	12.75%	34	360	80.92	912.13				
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		432.14					
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		399.07					

dic-19	3,780.00	14/01/2020	15/01/2020	12.75%	2	360	2.68	470.23
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		243.08	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		224.47	

Totales **56,868.00** **9,651.31**

Fuente Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 5

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de La Democracia, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2018	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Interés a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
ene-18	1,500.00	14/02/2018	15/07/2018	13.04%	152	360	82.59	562.54
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		99.67	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		96.99	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		97.75	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		96.46	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		89.08	
feb-18	3,655.75	14/03/2018	15/07/2018	13.04%	124	360	164.20	969.84
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		163.70	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		161.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		160.55	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		160.17	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		159.29	
mar-18	5,718.75	13/04/2018	15/07/2018	13.04%	94	360	194.72	2,024.49
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		379.98	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		369.76	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		372.67	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		367.75	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		339.61	
jun-18	4,500.00	13/07/2018	15/07/2018	13.04%	3	360	4.89	1,444.71
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		299.00	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		290.96	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		293.25	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		289.38	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		267.23	

sep-18	6,000.00	12/10/2018	15/01/2019	13.00%	96	360	208.00	1,729.09
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		387.94	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		391.00	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		385.84	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		356.31	

Totales **21,374.50** 6,730.67

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 6

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de La Democracia, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2019 (a)	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual (b)	Días transcurridos (c)	Días del año comercial (d)	intereses Resarcitorios generados e= (a*b*c/d)	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
jun-19	2,625.00	12/07/2019	15/07/2019	12.86%	4	360	3.75	499.50
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		171.06	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		168.81	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		155.88	
jul-19	6,468.75	14/08/2019	15/01/2020	12.75%	155	360	355.11	1,155.23
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		415.98	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		384.14	
ago-19	5,343.75	13/09/2019	15/01/2020	12.75%	125	360	236.57	897.55
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		343.64	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		317.34	
sep-19	7,406.25	14/10/2019	15/01/2020	12.75%	94	360	246.57	1,162.66
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		476.27	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		439.82	
oct-19	5,343.75	14/11/2019	15/01/2020	12.75%	63	360	119.23	780.21
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		343.64	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		317.34	
nov-19	9,000.00	13/12/2019	15/01/2020	12.75%	34	360	108.38	1,221.60
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		578.76	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		534.46	
dic-19	6,375.00	14/01/2020	15/01/2020	12.75%	2	360	4.52	

		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		409.96	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		378.58	793.06

Totales 42,562.50

6,509.81

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 7

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de Santa Lucía Cotzumalguapa, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2017	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	Intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
ene-17	5,481.00	14/02/2017	15/07/2017	13.08%	152	360	302.7	2,781.33
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		365.58	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		359.35	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		364.18	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		354.39	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		357.18	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		352.46	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		325.49	
feb-17	5,742.00	14/03/2017	15/07/2017	13.08%	124	360	258.70	2,855.36
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		382.99	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		376.46	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
mar-17	5,742.00	14/04/2017	15/07/2017	13.08%	93	360	194.02	2,790.68
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		382.99	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		376.46	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
abr-17	5,742.00	13/05/2017	15/07/2017	13.08%	64	360	133.52	
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		382.99	

		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		376.46	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	2,730.18
may-17	5,742.00	14/06/2017	15/07/2017	13.08%	32		66.76	
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		382.99	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		376.46	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184	360	381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	2,663.42
jun-17	5,742.00	14/07/2017	15/07/2017	13.08%	2		4.17	
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		382.99	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		376.46	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184	360	381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	2,600.83
jul-17	5,546.25	14/08/2017	15/01/2018	13.05%	155		311.63	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		363.62	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		368.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181	360	358.61	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		361.43	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		356.66	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		329.36	2,449.83
ago-17	5,611.50	14/09/2017	15/01/2018	13.05%	124		252.24	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		367.90	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184	360	372.85	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		362.82	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		365.68	

		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		360.86	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		333.24	2,415.59
sep-17	5,742.00	13/10/2017	15/01/2018	13.05%	95	360	197.74	2,411.41
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		376.46	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
		15/11/2017	15/01/2018	13.05%	62		360	
16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181	367.90				
16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184	372.85				
16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181	362.82				
16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184	365.68				
16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182	360.86				
16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169	333.24				
nov-17	5,546.25	14/12/2017	15/01/2018	13.05%	33	360		66.35
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		363.62	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		368.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		358.61	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		361.43	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		356.66	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		329.36	
		dic-17	5,350.50	15/01/2018	15/01/2018		13.05%	1
16/01/2018	15/07/2018			13.04%	181	350.79		
16/07/2018	15/01/2019			13.00%	184	355.51		
16/01/2019	15/07/2019			12.86%	181	345.95		
16/07/2019	15/01/2020			12.75%	184	348.67		
16/01/2020	15/07/2020			12.72%	182	344.07		
16/07/2020	31/12/2020			12.65%	169	317.74		
Totales				67,599.00				

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 8

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de Santa Lucia Cotzumalguapa, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2018	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
		(a)	(b)					
ene-18	5,742.00	14/02/2018	15/07/2018	13.04%	152	360	316.14	2,153.35
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
feb-18	5,742.00	14/03/2018	15/07/2018	13.04%	124	360	257.91	1,523.31
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		257.11	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		254.35	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		252.17	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		251.58	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		250.19	
mar-18	5,742.00	13/04/2018	15/07/2018	13.04%	94	360	195.51	2,032.72
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
abr-18	5,742.00	14/05/2018	15/07/2018	13.04%	63	360	131.03	1,968.24
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
may-18	5,742.00	14/06/2018	15/07/2018	13.04%	32	360	66.56	1,903.77
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	

jun-18	5,742.00	13/07/2018	15/07/2018	13.04%	3	360	6.24	1,843.45
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		381.52	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
jul-18	5,481.00	14/08/2018	15/01/2019	13.00%	155	360	306.78	1,696.30
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		354.39	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		357.18	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		352.46	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		325.49	
ago-18	5,546.25	14/09/2018	15/01/2019	13.00%	124	360	248.35	1,654.41
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		358.61	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		361.43	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		356.66	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		329.36	
sep-18	5,742.00	12/10/2018	15/01/2019	13.00%	96	360	199.06	1,654.75
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
oct-18	5,481.00	14/11/2018	15/01/2019	13.00%	63	360	124.69	1,514.21
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		354.39	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		357.18	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		352.46	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		325.49	
nov-18	5,742.00	14/12/2018	15/01/2019	13.00%	33	360	68.43	1,524.12
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
dic-18	5,742.00	12/01/2019	15/01/2019	13.00%	4	360	8.29	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		371.26	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	

		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	1,463.98

Totales 68,186.25

20,932.61

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 9

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de Santa Lucía Cotzumalguapa, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2019	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
ene-19	5,742.00	14/02/2019	15/07/2019	12.86%	152	360	311.78	1,396.21
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
feb-19	5,742.00	14/03/2019	15/07/2019	12.86%	124	360	254.35	1,338.78
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
mar-19	5,742.00	12/04/2019	15/07/2019	12.86%	95	360	194.86	1,279.29
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
abr-19	5,742.00	14/05/2019	15/07/2019	12.86%	63	360	129.22	1,213.65
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
may-19	5,742.00	14/06/2019	15/07/2019	12.86%	32	360	65.64	1,150.07
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		374.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
jun-19	5,611.50	12/07/2019	15/07/2019	12.86%	4	360	8.02	1,067.80
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		365.68	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		360.86	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		333.24	
jul-19	5,742.00	14/08/2019	15/01/2020	12.75%	155	360	315.21	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	

		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	1,025.45
ago-19	5,742.00	13/09/2019	15/01/2020	12.75%	125	360	254.20	964.44
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
sep-19	5,742.00	14/10/2019	15/01/2020	12.75%	94	360	191.16	901.40
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
oct-19	5,742.00	14/11/2019	15/01/2020	12.75%	63	360	128.12	838.36
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	
nov-19	5,546.25	13/12/2019	15/01/2020	12.75%	34	360	66.79	752.81
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		356.66	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		329.36	
dic-19	5,742.00	14/01/2020	15/01/2020	12.75%	2	360	4.07	714.31
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		369.25	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		340.99	

Totales 68,577.75

12,642.57

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No.10

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de La Nueva Concepción, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2017	Fechas		Tasa de Interés simple máxím a anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
mar-17	3,780.00	14/04/2017	15/07/2017	13.08%	93	360	127.73	1,837.13
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		252.13	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		247.83	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		251.16	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		244.40	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		246.33	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		243.08	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		224.47	
abr-17	11,340.00	13/05/2017	15/07/2017	13.08%	64	360	263.69	

		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		756.38	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		743.48	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		753.48	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		733.21	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		738.99	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		729.24	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		673.42	5,391.89
jun-17	11,340.00	14/07/2017	15/07/2017	13.08%	2		8.24	
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		756.38	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		743.48	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184	360	753.48	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		733.21	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		738.99	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		729.24	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		673.42	5,136.44
sep-17	3,780.00	13/10/2017	15/01/2018	13.05%	95		130.17	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		247.83	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		251.16	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181	360	244.40	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		246.33	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		243.08	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		224.47	1,587.44
dic-17	25,260.00	15/01/2018	15/01/2018	13.05%	1		9.16	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		1,656.10	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		1,678.39	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181	360	1,633.24	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		1,646.11	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		1,624.39	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		1,500.06	9,747.45

Totales 55,500.00

23,700.35

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No.11

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de La Nueva Concepción, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2018	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Interés a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
jul-18	20,640.00	14/08/2018	15/01/2019	13.00%	155	360	1,155.27	6,387.83
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		1,334.53	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		1,345.04	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		1,327.29	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		1,225.70	
oct-18	10,080.00	14/11/2018	15/01/2019	13.00%	63	360	229.32	2,784.75
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		651.74	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		656.88	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		648.21	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		598.60	
nov-18	4,320.00	14/12/2018	15/01/2019	13.00%	33	360	51.48	1,146.66
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		279.32	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		281.52	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		277.80	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		256.54	
dic-18	6,720.00	12/01/2019	15/01/2019	13.00%	4	360	9.71	1,713.34
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		434.50	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		437.92	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		432.14	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		399.07	
Totales		41,760.00				12,032.58		

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 12

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de La Nueva Concepción, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2019	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Interés a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
may-19	11,520.00	14/06/2019	15/07/2019	12.86%	32	360	131.69	2,307.33
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		750.72	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		740.81	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		684.11	
oct-19	19,680.00	14/11/2019	15/01/2020	12.75%	63	360	439.11	2,873.36
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		1,265.56	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		1,168.69	
nov-19	7,200.00	13/12/2019	15/01/2020	12.75%	34	360	86.70	977.28
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		463.01	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		427.57	
dic-19	3,660.00	14/01/2020	15/01/2020	12.75%	2	360	2.59	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		235.36	

		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		217.35	455.30	
Totales		42,060.00						6,613.27	

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No.13

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de San José, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2017	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
ene-17	6,048.00	14/02/2017	15/07/2017	13.08%	152	360	334.01	3,069.06
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		403.4	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		396.52	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		401.86	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		391.05	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
feb-17	6,048.00	14/03/2017	15/07/2017	13.08%	124	360	272.48	3,007.53
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		403.40	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		396.52	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		401.86	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		391.05	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
mar-17	12,096.00	14/04/2017	15/07/2017	13.08%	93	360	408.72	5,878.79
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		806.80	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		793.04	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		803.71	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		782.09	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		788.26	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		777.85	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		718.32	
abr-17	6,804.00	13/05/2017	15/07/2017	13.08%	64	360	158.22	3,235.14
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		453.83	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		446.09	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
may-17	6,804.00	14/06/2017	15/07/2017	13.08%	32	360	79.11	3,156.03
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		453.83	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		446.09	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	

jun-17	6,804.00	14/07/2017	15/07/2017	13.08%	2	360	4.94	3,081.86
		16/07/2017	15/01/2018	13.05%	184		453.83	
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		446.09	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
jul-17	13,608.00	14/08/2017	15/01/2018	13.05%	155	360	764.60	6,010.80
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		892.17	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		904.18	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		879.86	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		886.79	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		875.09	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		808.11	
ago-17	6,804.00	14/09/2017	15/01/2018	13.05%	124	360	305.84	2,928.93
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		446.09	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
sep-17	6,804.00	13/10/2017	15/01/2018	13.05%	95	360	234.31	2,857.40
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		446.09	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
oct-17	7,776.00	15/11/2017	15/01/2018	13.05%	62	360	174.77	3,172.59
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		509.81	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		516.67	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		502.77	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		506.74	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		500.05	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		461.78	
nov-17	6,804.00	14/12/2017	15/01/2018	13.05%	33	360	81.39	2,704.48
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		446.09	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
dic-17	6,804.00	15/01/2018	15/01/2018	13.05%	1	360	2.47	2,625.56
		16/01/2018	15/07/2018	13.04%	181		446.09	
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
Totales		93,204.00						41,728.17

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 14

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020
Municipalidad de San José, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2018	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
		(a)	(b)					
ene-18	6,804.00	14/02/2018	15/07/2018	13.04%	152	360	374.61	2,551.61
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
feb-18	6,804.00	14/03/2018	15/07/2018	13.04%	124	360	305.61	1,805.06
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		304.67	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		301.39	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		298.81	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		298.11	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		296.47	
mar-18	6,804.00	13/04/2018	15/07/2018	13.04%	94	360	231.67	2,408.67
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
abr-18	6,804.00	14/05/2018	15/07/2018	13.04%	63	360	155.27	2,332.27
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
may-18	7,452.00	14/06/2018	15/07/2018	13.04%	32	360	86.38	2,470.71
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		495.14	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		481.83	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		485.62	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		479.21	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		442.53	
jun-18	6,804.00	13/07/2018	15/07/2018	13.04%	3	360	7.39	2,184.39
		16/07/2018	15/01/2019	13.00%	184		452.09	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		439.93	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		443.39	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		437.54	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		404.05	
jul-18	6,048.00	14/08/2018	15/01/2019	13.00%	155	360	338.52	1,871.79
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		391.05	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
ago-18	6,048.00	14/09/2018	15/01/2019	13.00%	124	360	270.82	
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		391.05	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	

		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	1,804.09
sep-18	6,048.00	12/10/2018	15/01/2019	13.00%	96	360	209.66	1,742.93
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		391.05	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
oct-18	6,048.00	14/11/2018	15/01/2019	13.00%	63	360	137.59	1,670.86
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		391.05	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
nov-18	6,696.00	14/12/2018	15/01/2019	13.00%	33	360	79.79	1,777.33
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		432.94	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		436.36	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		430.60	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		397.64	
dic-18	6,048.00	12/01/2019	15/01/2019	13.00%	4	360	8.74	1,542.01
		16/01/2019	15/07/2019	12.86%	181		391.05	
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
Totales								24,161.72

Totales 78,408.00

24,161.72

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.

Anexo No. 15

Cálculo de intereses resarcitorios al 31 de diciembre de 2020

Municipalidad de San José, Escuintla

Fecha	Impuesto de Timbres retenido no pagado en el año 2019	Fechas		Tasa de Interés simple máxima anual	Días transcurridos	Días del año comercial	intereses Resarcitorios generados	Total de Intereses a pagar Q.
		Del	Al					
	(a)			(b)	(c)	(d)	e= (a*b*c/d)	
ene-19	6,048.00	14/02/2019	15/07/2019	12.86%	152	360	328.39	1,470.61
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
feb-19	6,048.00	14/03/2019	15/07/2019	12.86%	124	360	267.9	1,410.12
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
mar-19	6,048.00	12/04/2019	15/07/2019	12.86%	95	360	205.25	1,347.47
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
abr-19	5,987.52	14/05/2019	15/07/2019	12.86%	63	360	134.75	1,265.55
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		390.19	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		385.04	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		355.57	
may-19	6,048.00	14/06/2019	15/07/2019	12.86%	32	360	69.14	1,211.36
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		394.13	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	

jun-19	6,696.00	12/07/2019	15/07/2019	12.86%	4	360	9.57	1,274.17
		16/07/2019	15/01/2020	12.75%	184		436.36	
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		430.60	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		397.64	
ago-19	6,048.00	13/09/2019	15/01/2020	12.75%	125	360	267.75	1,015.84
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
sep-19	6,048.00	14/10/2019	15/01/2020	12.75%	94	360	201.35	949.44
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
oct-19	6,048.00	14/11/2019	15/01/2020	12.75%	63	360	134.95	883.04
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
nov-19	6,048.00	13/12/2019	15/01/2020	12.75%	34	360	72.83	820.92
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
dic-19	6,048.00	14/01/2020	15/01/2020	12.75%	2	360	4.28	752.37
		16/01/2020	15/07/2020	12.72%	182		388.93	
		16/07/2020	31/12/2020	12.65%	169		359.16	
Totales		67,115.52				12,400.89		

Fuente: Elaboración propia con base a los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 Código Tributario.