

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**MENOSCABO FISCAL EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO
FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES
EXPORTADORES**

JUAN CARLOS PÉREZ LÓPEZ

GUATEMALA, MAYO DE 2019

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**MENOSCABO FISCAL EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO
FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES
EXPORTADORES**



TESIS

Presentada por la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JUAN CARLOS PÉREZ LÓPEZ

Previo a conferirsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo de 2019

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente: Licda. Josefina Cojon Reyes
Vocal: Lic. Fredy Eulalio Díaz Lastro
Secretario: Lic. Ildefonso Aju Batz

Segunda fase:

Presidente: Lic. Ignacio Blanco Ardón
Vocal: Lic. Carlos Alberto Caceres Lima
Secretario: Lic. Ronald David Ortiz Orantes

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 31 de agosto de 2015.

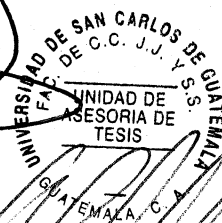
Atentamente pase al (a) Profesional, **AZUCENA SOLARES SOLARES DE TOLEDO**
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JUAN CARLOS PÉREZ LÓPEZ, con carné **199814917**,
 intitulado **MENOSCABO FISCAL EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO**
AL VALOR AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES EXPORTADORES.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

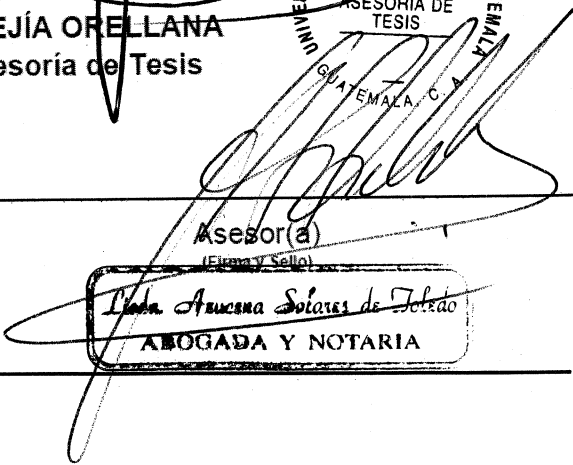
Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 30 / 04 / 2018.

f) _____


 Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Azucena Solares de Toledo
ABOGADA Y NOTARIA



Licda. Azucena Solares Solares de Toledo

ABOGADA Y NOTARIA

Colegiado 6463

Teléfono: 53067866



Guatemala 22 de junio de 2018

Licenciado Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho



Licenciado Orellana:

De manera atenta y respetuosa informo a usted sobre mi nombramiento como asesora de tesis del estudiante **JUAN CARLOS PÉREZ LÓPEZ**, en la elaboración del trabajo titulado **“MENOSCABO FISCAL EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES EXPORTADORES”**, me permito manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad.
- b) El estudio se encuentra debidamente estructurado y denota la aplicación en forma correcta de las técnicas de investigación, así como la utilización de los métodos: analítico, deductivo e inductivo, que comprueba que se hizo la recolección de la información actualizada, utilizando una bibliografía apropiada, los cuales permitieron su desarrollo en base a doctrina actualizada y legislación vigente, arribando a conclusiones y recomendaciones acordes al contenido del trabajo investigado.
- c) En relación a los objetivos de la tesis, los mismos son relevantes ya que indican la propuesta de la aplicación de una denuncia técnica, de acuerdo a la normativa legal Tributaria y Penal; que demuestre la existencia de la simulación, ocultación, maniobra, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria, con la cual se causa un menoscabo en la recaudación impositiva. La hipótesis formulada objeto de trabajo de investigación se comprobó.

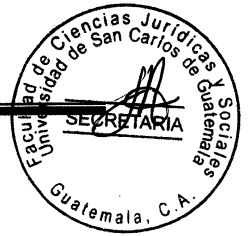
Licda. Azucena Solares de Toledo
ABOGADA Y NOTARIA

Licda. Azucena Solares Solares de Toledo

ABOGADA Y NOTARIA

Colegiado 6463

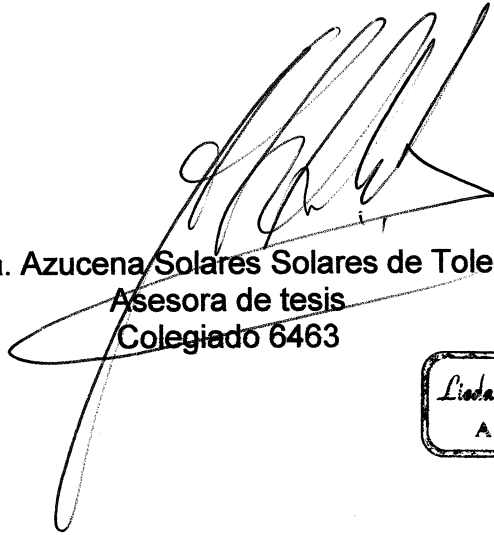
Teléfono: 53067866



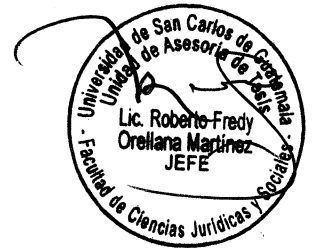
- d) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector, asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- e) Se llevaron a cabo las modificaciones sugeridas durante la asesoría de la tesis y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso respeté sus opiniones y los aportes que planteó.
- f) Se hace la aclaración que entre la asesora y el estudiante no existe parentesco entre los grados de ley, motivo por el cual fue emitido en favor del sustentante de forma objetiva y calificando objetivamente el trabajo de tesis presentado.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que apruebo el trabajo de investigación emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente.


Licda. Azucena Solares Solares de Toledo
Asesora de tesis
Colegiado 6463

Licda. Azucena Solares de Toledo
ABOGADA Y NOTARIA



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 18 de marzo de 2019.

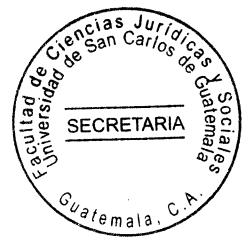
Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JUAN CARLOS PÉREZ LÓPEZ, titulado MENOSCABO FISCAL EN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES EXPORTADORES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
SECRETARIO
GUATEMALA, C. A.

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
DECANO
GUATEMALA, C. A.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por su infinito amor y misericordia, luz que me guía a través del camino, a Él sea la gloria.
- A MIS PADRES:** Wenceslao Pérez y Cecilia López, por sus consejos, orientación y apoyo incondicional, por haber hecho de mi lo que soy, gracias de todo corazón.
- A MIS HERMANOS:** Elsa, José, Francisco, con mucho cariño.
- A MIS AMIGOS:** Marco Citalan, Julio Dardon, Edras Garrido, Wualter Giron, Elio Morales, Richard Zapón, Disenia Ortega, Maura Mejia, por su amistad y por alentarme a seguir luchando por mis sueños.
- A MI ASESORA:** Licda. Azucena Solares, por su colaboración y su apoyo para la presente investigación.
- EN ESPECIAL:** A todas aquellas personas que hicieron posible este trabajo, mi sincero agradecimiento.



A:

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por la enseñanza superior impartida por los respetables catedráticos, quienes nos dieron los conocimientos doctrinales, legales y las experiencias con fines académicos en la materia del derecho.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser parte de formación profesional de una universidad histórica de prestigio en formación académica de enseñanza superior. *Mi alma mater.*

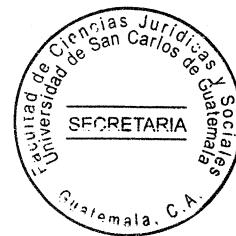


PRESENTACIÓN

La investigación se realizó con el fin de determinar las causas jurídicas, económicas y sociales, que afectan en la estimación de indicios por la administración tributaria, por las cuales un contribuyente exportador hubiere respaldado crédito fiscal ilícito para las solicitudes de devolución del Impuesto al Valor Agregado, en la República de Guatemala, durante los años 2015 al 2017.

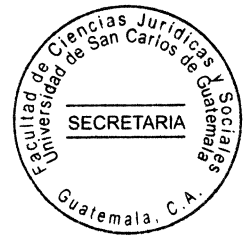
El tema que pertenece a el derecho tributario penal; es una investigación cualitativa; tiene como sujeto el procedimiento de devolución de crédito fiscal de los contribuyentes exportadores y como objeto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando la administración tributaria estime indicios de la comisión de delitos contra el régimen tributario que menoscaba en la recaudación impositiva que se realiza y que afecta al presupuesto general del Estado, para poder alcanzar los fines del mismo.

De tal manera que es importante proponer la aplicación de una denuncia técnica, de acuerdo a la normativa legal tributaria y penal, para que la administración tributaria al momento de realizar las denuncias correspondientes, pueda estimar el perjuicio fiscal ocasionado por los ilícitos que cometan los contribuyentes exportadores que solicitan la devolución del crédito fiscal, y además sirva a los tribunales de justicia para dictar sentencia; también se proponen posibles reformas a la legislación guatemalteca que contribuya a la problemática de la solicitudes de devolución de crédito fiscal cuando exista la comisión de un ilícito.



HIPÓTESIS

La implementación de una denuncia técnica de acuerdo con la normativa tributaria y penal vigente, y que además se base en informes forenses técnicos, para la estimación de indicios de defraudación tributaria que menoscaba la recaudación impositiva de la administración tributaria; asimismo, proponer posibles reformas a la legislación guatemalteca que contribuya a la problemática de la solicitudes de devolución de crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, cuando exista la comisión de un ilícito.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

La investigación realizada confirma la hipótesis formulada, con base a los resultados obtenidos al utilizar el método inductivo, deductivo y las técnicas de investigación bibliográficas.

Se establece la necesidad de implementar una denuncia técnica de acuerdo a la normativa tributaria y penal vigente; y que además se base en informes forenses técnicos, para la estimación de indicios de defraudación tributaria que menoscaba la recaudación impositiva de la administración tributaria; procedimientos que son necesarios modificar para una adecuada estimación, toda vez que, al existir la comisión de delitos contra el régimen tributario, y la falta de criterios institucionales sostenibles sobre la determinación del menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado, en las solicitudes de devolución a los exportadores, las cuales dan como resultado diferentes causas jurídicas, económicas y sociales, que afectan en la estimación de indicios de la comisión de delitos, en la que un contribuyente exportador hubiere respaldado crédito fiscal ilícito para las solicitudes de devolución del Impuesto al Valor Agregado.

ÍNDICE



Pág.

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-	1
1.1 Antecedentes	2
1.2 Fundamento legal de la creación	2
1.3 Objetivos y funciones	3
1.4 Organización	6
1.5 Directorio	7
1.6 Tribunal administrativo tributario y aduanero.....	8
1.7 Superintendente	8
1.8 De las intendencias	11
1.8.1 Aduanas	11
1.8.2 Recaudación	12
1.8.3 Fiscalización.....	12
1.8.4 Asuntos jurídicos	13
1.8.5 Atención al contribuyente	13
1.9 Régimen económico y financiero	14

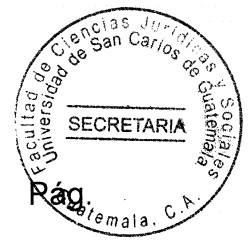
CAPÍTULO II

2. Delito tributario.....	17
2.1 Naturaleza jurídica	17
2.2 Factores que intervienen en la defraudación tributaria.....	18

2.3 Bien jurídico tutelado.....	19
2.4 Elementos del ilícito tributario.....	21
2.4.1 Acción.....	21
2.4.2 Tipicidad.....	22
2.4.3 Antijuridicidad.....	22
2.4.4 Culpabilidad.....	23
2.4.5 Imputabilidad.....	23
2.4.6 Punibilidad.....	24
2.5 Sujetos en los delitos contra el régimen tributario.....	24
2.5.1 Sujeto activo.....	24
2.5.2 Sujeto pasivo.....	25
2.6 Delitos contra el régimen tributario en la legislación penal.....	26
2.6.1 Defraudación tributaria.....	27
2.6.2 Casos especiales de defraudación tributaria.....	29
2.6.3 Apropiación indebida de tributos.....	31
2.6.4 Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.....	32

CAPÍTULO III

3. Las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado	35
3.1 Crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.....	36
3.2 Procedencia del crédito fiscal.....	37
3.3 Contribuyentes exportadores.....	39
3.3.1 Contribuyente.....	39
3.3.2 Exportador.....	39
3.4 Procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal.....	40
3.5 Regímenes de devolución de crédito fiscal.....	44
3.5.1 Régimen optativo.....	45



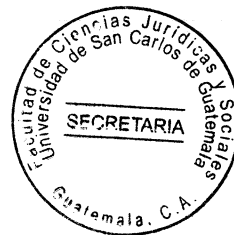
3.5.2 Régimen especial.....	47
3.5.3 Régimen general.....	50

CAPÍTULO IV

4. El menoscabo fiscal en las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado.....	53
4.1 Menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado	53
4.2 Determinación de menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado en las solicitudes de devolución a los exportadores	55
4.3 Consecuencias jurídicas, económicas y sociales por la comisión de delitos contra el régimen tributario, en la presentación de solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de los contribuyentes exportadores.	56
4.3.1 Consecuencias jurídicas.....	57
4.3.2 Consecuencias económicas.....	59
4.3.3 Consecuencias sociales.....	60
4.4 Reformas tributarias que contribuye al fortalecimiento del sistema tributario guatemalteco y al combate de la defraudación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado, específicamente a los procedimientos para solicitud de crédito fiscal	61
4.4.1 En la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.....	62
4.4.2 En el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala	63
4.4.3 En el Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala	64
4.5 Caso práctico del menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado en las solicitudes de devolución a los exportadores	64



4.5.1 Modelo de informe forense.....	64
4.5.2 Modelo de denuncia por menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Agregado en la solicitudes de devolución a los exportadores.....	65
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	67
ANEXOS.....	69
BIBLIOGRAFÍA.....	93



INTRODUCCIÓN

La legislación guatemalteca vigente permite que los contribuyentes que se dedican a la exportación tengan como beneficio fiscal, el derecho a la devolución del crédito fiscal, del Impuesto al Valor Agregado, que se genera de la adquisición de bienes y servicios, o por gastos directamente ligados a la realización de las actividades por operaciones de exportación; pero cuando la administración tributaria estime indicios de la comisión de delitos contra el régimen tributario, se abstendrá de la devolución del crédito fiscal solicitado, y debe proceder a presentar la denuncia al órgano jurisdiccional correspondiente.

El objetivo general en la investigación consistió en proponer la aplicación de una denuncia técnica, que demuestre la existencia de la simulación, ocultación, maniobra, o cualquier otra forma de engaño, que induzca a error a la administración tributaria, con la cual se causa un menoscabo en la recaudación impositiva; y que sirva para determinar el perjuicio fiscal ocasionado por los ilícitos que cometan los contribuyentes exportadores, y a los tribunales de justicia para dictar sentencia.

La problemática que ha permitido indagar hipotéticamente sobre la necesidad de implementar un modelo de denuncia de acuerdo a la normativa tributaria y penal vigente, y que además se base en informes forenses técnicos, para la estimación de indicios de defraudación que menoscaba la recaudación impositiva de la administración tributaria; situación que se comprueba al existir la comisión de delitos contra el régimen tributario y la falta de criterio sostenible sobre la determinación de menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado en las solicitudes de devolución a los exportadores.



La metodología utilizada en la investigación se basó en el método científico analítico, para lo cual se hizo uso de procedimientos como el análisis y la síntesis, y en las técnicas de investigación se utilizó la bibliográfica.

El contenido capitular de la investigación está estructurado, en el primer capítulo se hace referencia a la Superintendencia de Administración Tributaria, se mencionan aspectos generales, antecedentes, objetivos, funciones y la organización; en el segundo capítulo se detallan aspectos importantes del delito tributario como: naturaleza, bien jurídico tutelado, elementos, sujetos, y la tipificación en la legislación penal; en el tercer capítulo se abordan las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, indicando la procedencia del crédito fiscal, el procedimiento general de solicitudes, y los regímenes que existen; el cuarto capítulo, sobre el menoscabo fiscal en la devoluciones al Impuesto al Valor Agregado, su determinación, consecuencias jurídicas, económicas y sociales, por la comisión de delitos contra el régimen tributario; se presentan propuestas en beneficio a la problemática que se investiga indicando posibles reformas tributarias, y propuesta de modelo informe forense y denuncia.

En la parte final se incluye la conclusión discursiva, la cual recoge el extracto de ideas de cada uno de los capítulos presentados, los hallazgos y el aporte que confirman la hipótesis planteada.



CAPÍTULO I

1. La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-

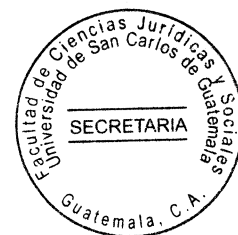
Para el Estado de Guatemala y de conformidad con la legislación tributaria vigente, la administración tributaria es la entidad cuyo cargo es verificar el cumplimiento de las leyes tributarias, con el fin de obtener una buena recaudación.

En ese sentido lo expresa el Artículo 98 del Código Tributario y además establece que debe entenderse por Administración Tributaria y Superintendencia de Administración Tributaria a manera de sinónimos, dejando en lo entendido que está será la única institución del Estado encargada de administrar, recaudar, controlar y fiscalizar tributos.

“Que a través de la administración tributaria se ejerce el control de cumplimiento que cada contribuyente lleva consigo, y será por medio de la fiscalización de las actividades que estos realizan para determinar la obligación tributaria, con el objetivo de detectar si existe la posibilidad de evasión fiscal”¹.

De tal manera que se puede definir a la Superintendencia de Administración Tributaria, como el ente del Estado encargado de llevar a cabo toda actividad que sea necesaria para el recaudo de los impuestos, administración, control y fiscalización, y que de esa misma forma el Estado pueda disponer de esos recursos para el cumplimiento de sus fines.

¹ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas Públicas**. Pág. 29.



1.1 Antecedentes

El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los acuerdos de paz y el programa de modernización del sector público.

El proyecto de creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, en la que el Estado delegue la facultad de administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos y lograr un incremento en la recaudación fiscal.

La creación de la Superintendencia Administración Tributaria fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, que entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

1.2 Fundamento legal de la creación

La Superintendencia de Administración Tributaria, fue creada como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio guatemalteco, para el cumplimiento de sus objetivos, cuenta con atribuciones y



funciones que le asigna el Decreto No. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, además cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

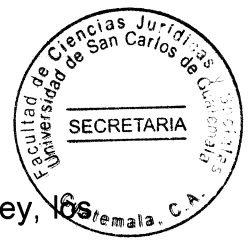
La Superintendencia de Administración Tributaria tiene su domicilio principal para todos los efectos legales y técnicos en la ciudad de Guatemala, también podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional, así como su denominación podrá abreviarse SAT.

1.3 Objetivos y funciones

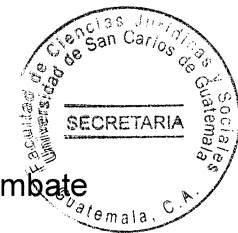
Conforme la actualización y modernización de la Superintendencia de Administración Tributaria para cumplir con las expectativas de fiscalización y recaudación como ente encargado por parte del estado ha llevado a establecer y reformar sus objetivos y funciones de tal manera que están se desarrollan en su propia ley orgánica.

El Artículo 3, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece: "El objetivo de la SAT es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria y las siguientes funciones específicas:

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

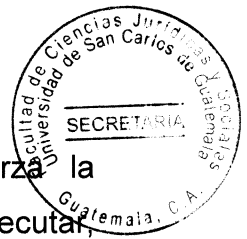


- Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación.
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- 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.
- Sancionar a los sujetos pasivos de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
- Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación, y de contrabando en el ramo aduanero.
- Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Realizar 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 esta facultad contará con el apoyo de las demás instituciones del



Estado, así mismo las investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria.

- Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria y proponer al Organismo Ejecutivo por medio del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines, como también las medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria.
- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias.
- Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, descentralizadas autónomas, y entidades del sector privado, para realizar estudios y aplicar con equidad las normas tributarias.
- Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria.
- Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.
- Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros.
- Actualizar y planificar las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos.
- Todas aquellas que se vinculan con la administración tributaria y los ingresos tributarios.”



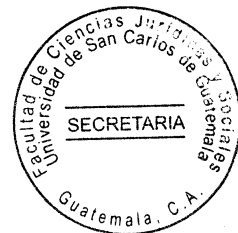
De lo anterior es importante indicar que todas las funciones que ejerza la administración tributaria se debe de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que realice y que tenga vinculación con relaciones jurídicas tributarias, y que surjan de la administración del régimen tributario. Esto derivado a que es una institución importante para el recaudo de ingresos al presupuesto general de la nación y con ello el Estado pueda disponer de esos recursos para el cumplimiento de sus fines.

1.4 Organización

El reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece y desarrolla su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establece a que dependencia compete conocer las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejerce sus funciones con base en el principio de descentralización.

Las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria, son:

- a) el directorio;
- b) el tribunal administrativo tributario y aduanero;
- c) el superintendente;
- d) los intendentos.

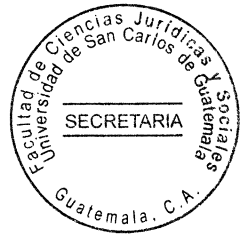


1.5 Directorio

En el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su Artículo 14 indica: “Es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional.”

Según el Artículo 7 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria entre las funciones del Directorio se tiene las siguientes:

- Aprobar los reglamentos internos de la institución que regulen aspectos estratégicos del funcionamiento.
- Nombrar y remover al superintendente y a los integrantes del tribunal administrativo tributario y aduanero.
- Aprobar el presupuesto de ingresos y egresos de la Superintendencia de administración tributaria.
- Aprobar el plan operativo anual y el plan estratégico institucional.
- Emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria.
- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios, exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga.



1.6 Tribunal administrativo tributario y aduanero

Es un órgano colegiado que en calidad de autoridad superior le corresponde conocer y resolver los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición del Código Tributario, la Ley Nacional de Aduanas, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, y demás leyes y reglamentos aplicables, así como ordenar el diligenciamiento de las pruebas periciales necesarias para el conocimiento o mejor apreciación de los hechos que se deban resolver, diligencias para mejor resolver, notificando a los interesados de conformidad a la ley.

1.7 Superintendente

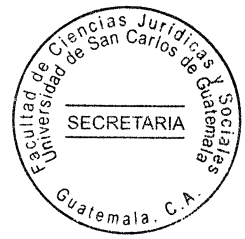
Es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia Administración Tributaria. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Institución. Así también, según la ley orgánica de la Superintendencia Administración Tributaria, el Superintendente es el Secretario del Directorio.

Como se establece en los Artículos 22 y 23 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponde al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria, las atribuciones y funciones específicas siguientes:

- Ejercer la representación legal de la SAT la cual podrá delegar conforme lo establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.



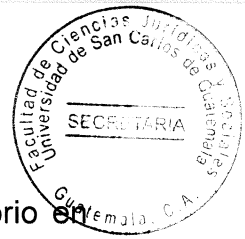
- Administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos así como los que gravan el comercio exterior.
- Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.
- Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.
- Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la SAT, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la SAT.
- Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la SAT.
- Elaborar las disposiciones internas que en materia de su competencia faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos, reglamentos aprobados por el Directorio.
- Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la SAT, excepto los que por disposición de la ley sean nombrados o removidos por el Directorio.
- Someter para aprobación del Directorio, los reglamentos internos de la institución, así como los que regulan la estructura orgánica y funcional.
- Proponer al Directorio las políticas, y programas de integridad, transparencia, anticorrupción, rendición de cuentas y ética, así como dirigir su implementación a lo interno de la institución.



- Cumplir con las metas establecidas en el plan operativo anual.
- Presentar cada cuatro meses, al Directorio y al Congreso de la República, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la SAT.
- Presentar al Directorio, al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la SAT del año anterior, durante el primer trimestre de cada año.
- Cumplir con las metas de recaudación e indicadores de desempeño de la Superintendencia de Administración Tributaria para cada ejercicio fiscal.
- Ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con su ley orgánica, reglamentos tributarios, aduaneros y, otras leyes y disposiciones aplicables.

El Superintendente ejercerá su competencia con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley. Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, el superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo.

Para optar al cargo del Superintendente debe ser guatemalteco, ser mayor de treinta años de edad, ser de reconocida honorabilidad y capacidad profesional, encontrarse en el goce de sus derechos civiles, ser profesional acreditado con grado académico de licenciatura o post grado en el área económica, financiera o jurídica, haber ejercido las profesiones, por lo menos durante cinco años, y acreditar capacidad, conocimiento o experiencia en alguna de las temáticas del ámbito tributario o aduanero, legal, financiero o administrativo, por lo menos durante cinco años; quienes deben pasar por un proceso de selección atendiendo las razones fundadas en méritos de capacidad,



idoneidad y honradez, el cual se desarrolla y serán nombrados por el Directorio en convocatoria pública.

1.8 De las intendencias

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

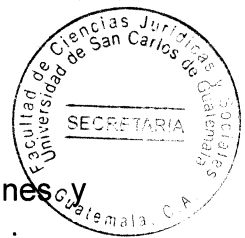
Para el cumplimiento de sus funciones, la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con las siguientes Intendencias.

- A. Aduanas;
- B. Recaudación;
- C. Fiscalización;
- D. Asuntos Jurídicos;
- E. Atención al Contribuyente.

Los intendentes son funcionarios del mayor nivel jerárquico de las intendencias respectivas. Serán nombrados y removidos por el Superintendente, y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva intendencia.

1.8.1 Aduanas

Es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a



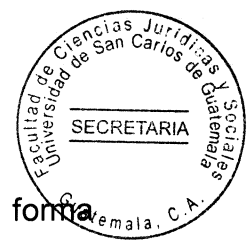
los distintos regímenes aduaneros; analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; coordina, planifica y controla las funciones atribuidas a la SAT en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduanero; y administra el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala. Cuenta con los departamentos de Regímenes Aduaneros, Técnico, y de Operaciones.

1.8.2 Recaudación

Dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT; planifica, organiza, evalúa y ejecuta, las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la SAT; y, administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes y que promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Está integrada por los departamentos de Control a Entidades Recaudadoras y Registro de Ingresos; de Cobranza y de Gestión, Atención y Orientación.

1.8.3 Fiscalización

Es la responsable de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario; coordina y controla la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización; analiza, diseña y programa



las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resuelve en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente. Cuenta con los departamentos de Programación de la Fiscalización; Evaluación y Control.

1.8.4 Asuntos jurídicos

Es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria ante cualquier otra entidad, dependencia, autoridad y tribunales de justicia, entre sus facultades está proporcionar asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la administración tributaria.

1.8.5 Atención al contribuyente

Es la responsable de reportar directamente al Superintendente de Administración Tributaria, la administración del sistema integral de atención al contribuyente, mantendrá una comunicación estrecha y recíproca con el resto de dependencias administrativas de la Institución, considerando que son las dependencias proveedoras de insumos de información.

Para el desempeño de sus funciones la dependencia administrativa cuenta con un sistema integral de atención al contribuyente implementado que permita gestionar de una forma eficiente y eficaz las interacciones que se tengan con los contribuyentes y



público en general independientemente del canal de contacto que éste utilice: call center, sitio web, visita personal y correo electrónico con el propósito de satisfacer sus requerimientos y necesidades de información en materia tributaria y aduanera.

1.9 Régimen económico y financiero

La Superintendencia de Administración Tributaria, integrará su patrimonio, administrará sus recursos y cumplirá sus funciones, conforme a los artículos 121 y 134 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Además tendrá su propio presupuesto y fondos privativos; su formulación, aprobación, ejecución y liquidación se regirán por la Constitución Política de la República, la Ley Orgánica del Presupuesto y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

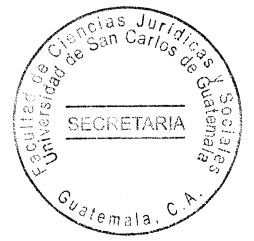
En el Artículo 33 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que, “Constituyen recursos de la Superintendencia de Administración Tributaria, los siguientes:

- El monto equivalente al 2% de total de los tributos internos y al comercio exterior y sus accesorios, que recaude la Superintendencia Administración Tributaria.
- Los ingresos no tributarios, generados por servicios de certificación y otros que la Superintendencia Administración Tributaria preste, cuyas características serán establecidas por el Directorio.
- Las donaciones y otras fuentes de financiamiento, provenientes de cooperación internacional, previamente aceptadas y destinadas a la Superintendencia Administración Tributaria, conforme a la ley.



- Los aportes, transferencias, productos, legados y donaciones que se hagan a su favor, tanto de origen público como privado.
- Otras Transferencias de fondos públicos que en forma justificada se le asignen del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.”

Siendo una entidad estatal descentralizada y que tiene su competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, la cual goza de autonomía funcional, es necesario que así mismo cuente con sus propios recursos, lo indicado en el Artículo 33 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece los medios de cómo se sostiene su régimen económico y financiero poder operar y cumplir con sus objetivos, atribuciones y funciones que por ley se le asigna, con ello también lograr tener una autonomía económica y financiera.



CAPÍTULO II



2. Delito tributario

Constituye, toda acción deliberada e intencional que comete un contribuyente con la finalidad de hacer daño a la sociedad; o también se puede considerar como la acción del contribuyente que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Son las normas del derecho tributario penal las que definen al delito tributario, como “toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, que ejecuta una persona con el fin de ocultar, engañar, burlar el pago de los impuestos a que están legalmente afectos.”²

2.1 Naturaleza jurídica

La infracción tributaria constituye la violación a las normas jurídicas que establecen obligaciones tributarias sustanciales y formales que se encuentran fundamentada en el artículo 69, decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Es importante considerar la potestad tributaria que ha sido objeto en diferentes denominaciones y definida como “la expresión poder tributario significa la facultad o

² Cardozo Pozo, Rodrigo. **Delitos tributarios, ensayo tributario**. Pág. 2.



posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”³

Es por ello que en el ilícito tributario lo que se protege no son, directamente, derechos de los individuos, sino la acción estatal en el campo de la administración pública en el ámbito tributario.

“Si un Estado no necesitase recursos fiscales para lograr su cometido, ninguna norma ética obligaría a pagar tributos. Pero si el Estado necesita de esos fondos para cumplir sus fines, con esta falta de pago se está omitiendo prestar una ayuda justificadamente requerida y se ésta incurriendo en una ilicitud contravencional al obstruirse la función financiera estatal. Los ciudadanos tienen un interés jurídico mediato en que el gobierno cuente con recursos suficientes para defender y hacer realidad los derechos individuales y sociales sobre los cuales los ciudadanos tienen interés jurídico inmediato.”⁴

De tal manera que se puede determinar que la naturaleza jurídica del ilícito tributario es la contemplada en el derecho público en la materia penal y para nuestro estudio específico el derecho penal tributario.

2.2 Factores que intervienen en la defraudación tributaria

En la defraudación tributaria se observan que en una sociedad se presentan los siguientes factores:

³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 268.

⁴ Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 531.

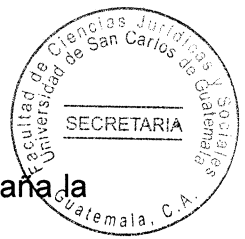
1. La falta de cultura tributaria como una importancia social para cumplir con las obligaciones tributarias.
2. El monto de carga tributaria que sujeta el contribuyente.
3. La complejidad de la legislación tributaria.
4. La necesidad de mantener precios de venta competitivos, esto se da cuando los contribuyentes compiten con otros, y que para mantener precios bajos tienden a defraudar al fisco, pues de lo contrario se ven en una desventaja económica.
5. La impunidad.
6. La ineficiencia en los sistemas fiscalizadores y recaudadores de la administración tributaria.
7. La corrupción que exista en las autoridades de administración tributaria con los contribuyentes.

2.3 Bien jurídico tutelado

En el delito defraudación tributaria, el bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria.

Este debe ser extraído del derecho tributario, de las implicaciones de la conducta de los integrantes de la relación jurídico tributaria en relación con los hechos imposables: en la forma como se les afecta, como se les desvirtúa para evitar las consecuencias jurídicas de su acaecimiento, ya que no existe delito de defraudación sin manipulación maliciosa del hecho imponible por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria.

“Cuando el ilícito requiere el perjuicio de la evasión de tributos, el bien tutelado es la actividad financiera del Estado. El gasto público es indispensable para satisfacer las necesidades públicas, y el medio genuino para la adquisición de los recursos es el



tributo. Quien elude dolosamente el justo pago de sus obligaciones tributarias, **daña la** actividad financiera del Estado y entorpece el cumplimiento de sus fines.” 5

“Se trata de un bien jurídico definido por su carácter patrimonial, pero de la esfera patrimonial del erario público, por lo cual también es innegable su connotación económica y de ahí que se estudian estos delitos dentro los de carácter socioeconómico. Con ello no debe desvincularse la estructura patrimonialista de los delitos fiscales de su vinculación a la protección del orden económico estatal, protección que indudablemente deriva de la propia Constitución.”⁶

“El interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva; en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permita dotar a aquella de un contenido patrimonial.”⁷

El delito defraudación tributaria es más específico, en virtud de que éste viene a lesionar el patrimonio del estado, bajo una modalidad: en su derecho a percibir el tributo, el no incremento ilegítimo del patrimonio en perjuicio del inmaterial derecho de crédito que se genera por el nacimiento de la obligación tributaria.

La defraudación atenta directamente contra la Hacienda Pública, no ingresa una suma que debía haber ingresado a las cajas fiscales del Estado o bien que se extrae de esta un beneficio indebido como en caso de recuperación o devoluciones de impuesto precisamente la devolución del crédito fiscal a los exportadores, el cual constituye en daño inmediato, directo y cuantificable, se trata de un daño patrimonial y constituye un

⁵ **Ibid.** Pág. 577.

⁶ De Mata Vela, José Francisco. **Derecho penal guatemalteco.** Pág. 568.

⁷ Rancaño Martín, María Asunción. **El delito de defraudación tributaria.** Pág. 41.



peligro para el orden socioeconómico, producido por atentar contra la aplicación del principio de justicia fiscal en el reparto de las contribuciones, como es el deber de solidaridad expresado en la obligación de colaborar con las cargas públicas, la cual tiene como finalidad recaudar y obtener los recursos que requiere el Estado para su funcionamiento.

De tal manera que bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria es la lealtad, “Es el derecho deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario, sólo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal.”⁸

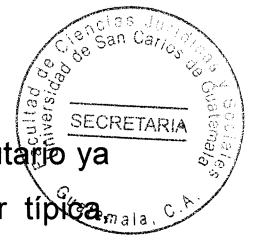
2.4 Elementos del ilícito tributario

Estos están constituidos por los elementos positivos característicos de todo delito, siendo los siguientes:

2.4.1 Acción

La acción considerada el núcleo central del delito, es toda conducta voluntaria del ser humano, que consiste en todo cambio en el mundo exterior producido por dicha conducta o movimiento.

⁸ Simón Acosta, Eugenio. **El delito de defraudación tributaria**. Pág.24.



Como requisito para que una persona pueda ser sancionada por un ilícito tributario ya sea por cualquier delito contra el régimen tributario, su conducta debe ser típica, antijurídica, culpable, imputable, y punible.

2.4.2 Tipicidad

La tipicidad consiste en encuadrar la acción en el tipo penal, quiere decir cuando la conducta del sujeto al realizar el hecho delictivo se encuentra regulada en la ley penal.

“Es una manifestación del principio constitucional de legalidad, pues solo los hechos descritos en la ley como delitos pueden considerarse como tales. Hay muchos comportamientos humanos, pero el legislador destaca la reacción penal, en aquellos casos de comportamientos más intolerables y más lesivos para los bienes jurídicos”.⁹

2.4.3 Antijuridicidad

Consiste en que la acción además de estar regulada en ley, no debe tener causas que lo justifiquen. También es considerada como “contradicción al orden jurídico, o las normas objetivas del Derecho”¹⁰.

Una vez que una acción se encuadre en un tipo penal, se ha de establecer si hay contradicción entre el hecho y los fines protegidos del derecho. Es decir, no existe

⁹ De Mata Vela. **Op. Cit.** Pág. 156

¹⁰ **Ibíd.** Págs. 167 y 168

ilícito alguno cuando no hay contradicción, por mediar alguna de la causas de justificación.

2.4.4 Culpabilidad

Consiste en que la acción tipificada en la ley penal y con carácter de antijurídico es reprochada hacia el sujeto activo del delito, por haber obrado contra Derecho pudiendo conducirse de manera correcta.

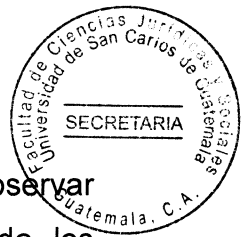
“El conjunto de los presupuestos que fundamentan el reproche personal al autor por el hecho punible que ha cometido. Por lo tanto, dichos presupuestos muestran al hecho como una expresión jurídicamente desaprobada de la personalidad del autor”¹¹.

Ésta, además de tener un componente psicológico, depende principalmente de la exigibilidad de la conducta de los sujetos por el ordenamiento jurídico.

2.4.5 Imputabilidad

Consiste en el conjunto de condiciones que un sujeto debe reunir para que responda penalmente de su acción, pero en el derecho tributario penal, no está regido por los principios y las normas del derecho penal criminal. Esto último con referencia al derecho tributario infraccional, pero en lo referente a los delitos tributarios, sí corresponde aplicar los principios y las normas del derecho penal.

¹¹ Edmund Mezger. **Derecho penal, parte general**. Pág. 189.



“La imputabilidad, es la capacidad de conducirse socialmente; es decir de observar una conducta que responda a las exigencias de la vida política común de los hombres... La imputabilidad supone, que la psiquis del autor disponga de la riqueza necesaria de representaciones para la completa valoración social”¹²

2.4.6 Punibilidad

Es la posibilidad de imponer la sanción que la ley establece para cada delito. “La amenaza de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en la norma jurídica, dictadas para garantizar la permanencia del orden social”.¹³

“La punibilidad como elemento de delito, sostienen que la conducta humana típicamente antijurídica y culpable, para que se constituya delito se requiere que esté sancionada con una pena, de esta manera la punibilidad resulta ser elemento esencial de delito.”¹⁴

2.5 Sujetos en los delitos contra el régimen tributario

Las clases de sujetos en los delitos contra el régimen tributario son los siguientes:

2.5.1 Sujeto activo

Es el contribuyente, cuando realiza una conducta o la acción / omisión establecida en ley penal como delictiva toda vez se encuentre tipificada. De tal manera que el sujeto

¹² Jimenez de Asúa, Luis. **La ley y el delito**. Pág. 330.

¹³ Pavon Vasconcelos, Francisco. **Derecho penal mexicano**. Pág. 487.

¹⁴ De Mata Vela. **Op. Cit.** Pág. 177.



activo es quien lleva a cabo el ilícito de la defraudación tributaria y recae esa realización de conducta típica en uno o más supuestos que se regulan en los Artículos 358 "A" y 358 "B" del Decreto Número 17-73, Código Penal.

"El sujeto debe ser conocedor que es deudor tributario y debe tener toda la voluntad de cometer la acción, ya que es la única forma por la que se configura el delito en el dolo. Ahora bien, la expresión "para sí o para un tercero" obliga a concluir que no estamos en un delito "especial", cualquiera que ayude a la comisión de la defraudación puede ser enmarcado dentro del tipo."¹⁵

Las personas jurídicas, al ser abstractas y actuar a través de sus representantes legales, pueden ser sujetos activos de delitos; de tal manera que las sanciones correspondientes a las penas que se impongan por la comisión de delitos contra el régimen tributario, son responsables los representantes legales y también estas entidades como persona jurídica o moral.

2.5.2 Sujeto pasivo

El Estado es considerado el sujeto pasivo del delito defraudación tributaria, porque es el destinatario del bien jurídico protegido, ya que asegura al sistema de recaudación, y esto se logra por medio del ejercicio de las atribuciones fiscalizadoras conferidas a la administración tributaria.

Es importante decir que cuando existe delito defraudación tributaria, el Estado no puede recaudar el total de los impuestos que esperaba recibir y esto trae como

¹⁵ Torrealba Navas, Adrián. **Los hechos ilícitos tributarios en el derecho costarricense**. Pág. 332



consecuencia el no llevar a cabo todos los gastos que se habían señalado en el presupuesto de ingresos y egresos, y que además no se puedan realizar las actividades primordiales o sus fines como son: brindar servicios públicos básicos a la sociedad, salud, educación, seguridad, infraestructura etc.

Es por ello que la Superintendencia de Administración Tributaria, es quien deberá estimar y presentar la denuncia para proceder penalmente por la comisión de los delitos contra el régimen tributario de conformidad a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y del Artículo 70 del Código Tributario que establece "Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la administración tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal."

2.6 Delitos contra el régimen tributario en la legislación penal

Estos delitos están contenidos en el capítulo IV del Código Penal, en él está inmerso el denominado derecho penal tributario que es la parte del derecho penal que se refiere a aquellas conductas punibles que atentan contra los ingresos públicos provenientes de los tributos. El derecho penal se aplica cuando el derecho administrativo tributario es insuficiente para el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Lo cierto es que no todos los miembros de la sociedad cumplen en forma constante y voluntaria las obligaciones sustanciales y formales que imponen las normas tributarias, situación que hace necesario prever dicho incumplimiento, es decir, tipificar las



distintas transgresiones constituyentes en el ilícito tributario que puedan suscitarse, así como las sanciones que como consecuencias de aquellas podrían sobrevenir.

2.6.1 Defraudación tributaria

“Incumplimiento fraudulento de la obligación tributaria sustancial. La defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco y, objetivamente, la intención realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir a error a la autoridad, para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima; de allí la superior gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones.”¹⁶

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, no define la defraudación tributaria en el Artículo 84, pero si deja establecido en el Artículo 90, “Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal.”

En la legislación penal se tipifica la defraudación tributaria en el Artículo 358 “A”, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, incurre en este delito, “quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la

¹⁶ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 547.



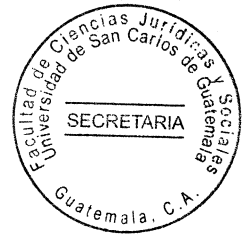
determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

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 omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

Lo indicado anteriormente se consideró por medio de las reformas del Decreto 30-2001 al Código Penal, se deja indicado varios verbos rectores que enmarcan al delito de la defraudación tributaria, y como consecuencia su sanción es doble, toda vez establezca cárcel y también una multa según la gravedad del hecho cometido. Significa que además de reintegrar el impuesto omitido deberá hacer efectiva una multa similar, de igual manera las mismas sanciones se establecen para el delito de casos especiales de defraudación tributaria.

La pena establecida con esta norma se protege como bien jurídico tutelado la defensa a los intereses económicos y patrimoniales del Estado de Guatemala, ya que este tipo de delito produce detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.



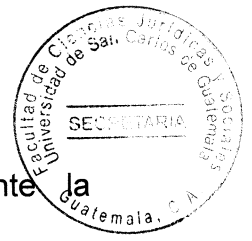
2.6.2 Casos especiales de defraudación tributaria

Según el Código Penal en el Artículo 358 “B”, en este delito encontramos diferentes verbos rectores que son los casos por los cuales puede configurarse:

- “1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.

Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.



6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la administración tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
9. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la administración tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.



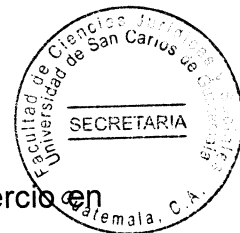
11. Quien para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o
12. acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.
13. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando.”

Como se puede observar a diferencia del delito defraudación tributaria establecido en el Artículo 358 “A” del Decreto 17-73, Código Penal, los casos especiales de defraudación tributaria si establece la clase delito específico, toda vez que de manera clara y especifica define la acción que el contribuyente realiza, con el fin de no pagar el tributo o de beneficiarse de incentivos que no le corresponde; de tal manera que también producen un detrimento o menoscabo a la administración tributaria.

2.6.3 Apropiación indebida de tributos

En el Artículo 358 “C” del Código Penal se tipifica a la apropiación indebida de tributos, que establece: “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 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.”



En este caso también se podrá ordenar la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva y si la persona es extranjera además de las penas que fuera impuesta, se impondrá pena de expulsión del territorio nacional.

La legislación tributaria guatemalteca específicamente en la Ley del Impuesto Valor Agregado otorga calidades a los contribuyentes para ser agentes de percepción que permite la compensaciones de débito y crédito fiscal; o ser agentes de retención en el impuesto al valor agregado a cargo de exportadores; pero estas calidades establecen que los contribuyentes que se encuentran calificados deben enterar a las cajas fiscales el impuesto que es percibido o retenido, es cuando los contribuyentes que valiéndose de alguna de estas calidades se benefician de manera propia o de un tercero, de tal manera que menoscaban a la Administración Tributaria al cometer esta clase de delito.

2.6.4 Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria

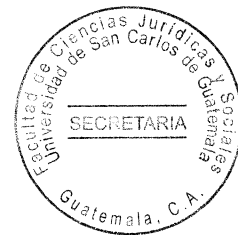
El Código Penal tipifica en el Artículo 358 "D", a este tipo de delito como a la acción de oponerse y/o negarse a colaborar con la fiscalización de la administración tributaria, en las actuaciones y diligencias que hayan sido requeridas a través de juez competente, para despejar o ratificar sospechas en cuanto al registro contable o determinación de la base imponible del tributo, estableciendo para el responsable la sanción de prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se esté fiscalizando.

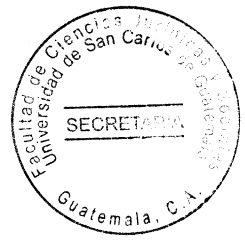
En esta acción antijurídica la sanción recae a los partícipes del delito como personas naturales, en la persona jurídica en el caso del contribuyente como multa equivalente



al monto del impuesto omitido; y en caso de reincidencia la cancelación definitiva de su patente de comercio como una pena accesoria.

Cuando se tratare de personas extranjeras, adicionalmente de las penas propias del delito, se impondrá la pena accesoria de expulsión del país.





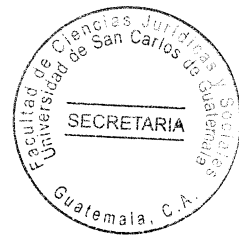
CAPÍTULO III

3. Las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado

En la legislación guatemalteca vigente permite, que los contribuyentes que se dedican a la exportación, así como aquellos que presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tengan como beneficio fiscal, el derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que se genera de la adquisición de bienes y servicios, o por gastos directamente ligados a la realización de las actividades antes indicadas.

Es importante indicar que el derecho de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado no solo está contemplado en nuestro país como un beneficio para atraer la inversión de capitales, si no en casi toda América latina, pero en cada país regulado con diferentes condiciones jurídicas y económicas; en el caso de Guatemala el procedimiento de devolución de crédito fiscal del IVA se encuentra regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado actualmente está clasificado tres regímenes denominados: régimen Optativo, régimen Especial, régimen General.



3.1 Crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado

“El Impuesto al Valor Agregado IVA, es una derivación de los impuestos a las ventas, tributo que, económicamente, inciden sobre los consumos. Bajo la denominación genérica de impuesto al consumo se comprende aquellos que gravan, en definitiva, al último adquirente de un determinado bien. No obstante, no es el consumidor, por lo general, el sujeto pasivo desde el punto de vista jurídico, sino otra persona que se halla en cierta vinculación con el bien destinado al consumo antes de que éste llegue a manos del consumidor.”¹⁷

De tal manera que el Impuesto al Valor Agregado, consiste en aportaciones que se hacen al Estado, calculadas con base en la diferencia entre el valor en impuesto de los bienes vendidos por un contribuyente y el valor en impuesto que esos bienes tuvieron cuando los compró; constituye un impuesto indirecto porque grava el consumo de los bienes y servicios, actualmente el valor del impuesto en tarifa única es del doce por ciento sobre la base imponible.

Como se establece en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el crédito fiscal lo constituye la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período; o sea la suma del impuesto cargado por todas las compras, servicios e importaciones que haya adquirido y utilizado el período, que se vinculen con la actividad económica del contribuyente.

¹⁷ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 779.



3.2 Procedencia del crédito fiscal

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece la procedencia del derecho de crédito fiscal para su compensación, por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. Y que por actividad económica se debe entender aquella que supone 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.

Asimismo, se establece que para los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tienen el derecho a la devolución del mismo cuando este impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.

De las solicitudes de devolución del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado en Guatemala se encuentra regulado los artículos 23 y 23 "A" de la ley del Impuesto al Valor Agregado, estas solicitudes consisten en que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de sus actividades.

Es de suma importancia establecer qué tipos de bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, la Administración Tributaria aplicará los siguientes criterios establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado:



- “a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.
- b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.”

En el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, también establece los bienes o servicios que generan crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, indicando que pueden ser: servicios de internet o de telecomunicaciones en las áreas de producción; de seguridad para las áreas de producción; almacenamiento y transporte de productos; servicio de GPS o vigilancia satelital para los productos a exportar y el de los custodios, honorarios profesionales en trámites de solicitudes de devolución para la exportación; transporte de combustibles diésel, materiales de construcción y otros bienes; de fumigación, mejoras de bodegas y plantas, mantenimiento de equipo técnico y maquinaria, seguros de vehículos de transporte, maquinaria y equipo, instalaciones y mercadería, los intereses por préstamos de capitales de trabajo, instalación de aire acondicionado y de alarmas, en áreas de producción y almacenamiento, arrendamientos de vehículos de transporte de carga, maquinaria y equipo en áreas de producción, almacenamiento y patios de maniobras; plantas telefónicas y equipo de enlace, uniformes que se utilicen en el proceso de elaboración, extracción, cultivo o manejo del producto exportado, por ejemplo mascarillas, guantes, botas de hule y otros vinculados a los procesos indicados.

En consecuencia, se deben considerar todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza, que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio.



Para las devoluciones de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado la compensación que resulta entre créditos y débitos del contribuyente se producirá una devolución de los saldos pendientes del crédito fiscal por las operaciones de exportación realizadas por el contribuyente o un saldo a favor del fisco; del saldo por las operaciones locales lo puede trasladar a sucesivos períodos impositivos siguientes, hasta agotarlo, mediante la compensación de los débitos fiscales, y por este tipo de operación no procederá la devolución del crédito fiscal.

3.3 Contribuyentes exportadores

Para definir esta clase de contribuyentes es importante definir lo siguiente:

3.3.1 Contribuyente

Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.3.2 Exportador

Es toda persona individual, jurídica ó empresa que vende un producto comercial, pecuario, agrícola, industrial, etc. o bien preste un servicio, de un país origen a otro país destino.



a) Exportación de bienes:

La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.

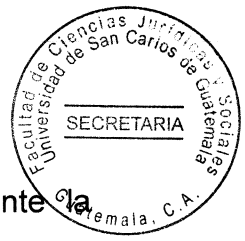
b) Exportación de servicios:

La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.

De tal manera que se puede definir a los contribuyentes exportadores como aquellos sujetos pasivos que realicen operaciones de exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, a quienes les asiste el derecho a recuperar el crédito fiscal soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad exportadora, cumplidos todos trámites legales.

3.4 Procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal

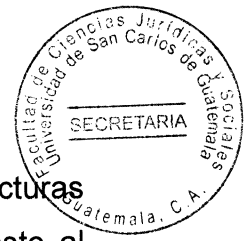
Los contribuyentes exportadores constituidos como personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal al cual tengan derecho, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado, ya sea de forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando exista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador.



El contribuyente presentará su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, actualmente por medio del formulario SAT-2123 ó el que la administración proporcione, de conformidad a la Ley del Impuesto al Valor Agregado “el contribuyente o su representante legal consignar la información y al cual le acompañara la siguiente documentación:

- a) Original de las facturas emitidas por sus proveedores, de las cuales se generó el crédito fiscal reclamado.
- b) Libro de compras y ventas del contribuyente en el medio, forma y formato que indique la administración tributaria.
- c) En el caso de contribuyentes que hubieren vendido bienes o prestados servicios con exclusividad a entidades exentas, deberán presentar la copia de la factura emitida en dicha transacción, así como la certificación contable del ingreso en su contabilidad.
- d) Cuando el contribuyente sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías, con un inventario debidamente detallado de las mismas, así como la copia de las facturas comerciales que le extiendan los proveedores.”

También a requerimiento de la Superintendencia Administración Tributaria, como parte de los procedimientos de la auditoria a realizar a los contribuyentes que solicitan la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado deberán presentar:



- a) “Copia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los períodos impositivos del Impuesto al Valor Agregado, en el que se generó el crédito fiscal, y del cual está pidiendo su devolución, así como el documento donde conste que el proveedor haya recibido el pago respectivo.”
- b) “De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.”
- c) Original y fotocopias de las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado y de sus rectificaciones en la forma que establece el Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, mostrando separadamente los créditos fiscales relacionados con las ventas locales y las ventas de exportación.
- d) Original y fotocopias de los folios del libro mayor con su respectiva autorización y habilitación, donde esté registrado el débito fiscal y el crédito fiscal del período solicitado, presentando conciliación del saldo del crédito fiscal acumulado y del período entre el libro mayor y la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado. Si se determina diferencia en la conciliación, presentar integración adjuntando los documentos de soporte respectivos.
- e) Declaración jurada actualizada firmada por el representante legal del contribuyente y autenticada por notario, en la que haga constar que el crédito fiscal solicitado para devolución no ha sido compensado o acreditado con anterioridad, ni respecto de él se ha producido devolución alguna.



- f) Narrativa en forma impresa firmada por el representante legal del contribuyente en papel membretado, donde se indique de manera pormenorizada las distintas etapas de los procesos productivos (si lo hubiere) y/o de comercialización de bienes y servicios, describiendo sus principales materias primas y/o servicios utilizados.
- g) Fotocopia del código de exportador certificada por el contador registrado del contribuyente, emitida por la ventanilla única para los exportadores (VUPE).

Los documentos antes indicados, deberán ser presentados ante la administración tributaria y entregar a la misma, fotocopia, para efecto que los mismos sean cotejados con sus originales. Una vez se hayan cotejado con las fotocopias, serán devueltos al contribuyente y se procederá a formar el expediente respectivo, con las fotocopias proporcionadas.

Una vez completada la documentación, la administración tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal para lo cual programara la auditoria, indicado nombrando auditores y supervisores para que realicen el requerimiento respectivo, debiendo resolver dentro del plazo máximo de treinta días hábiles para el período trimestral y de sesenta días hábiles para el período semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, con cargo a la cuenta fondo IVA, para devoluciones de crédito fiscal a los exportadores. Si la administración tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificar la audiencia por los mismos y por el saldo no ajustado, emitirá la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del informe de la administración tributaria.



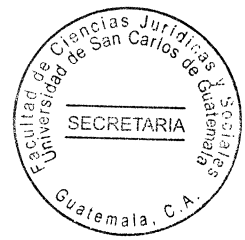
La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de treinta días hábiles para el período trimestral y de sesenta días hábiles para el período semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con el formulario SAT-2123 y la documentación completa requerida, cuando la administración tributaria no emite la resolución respectiva.

La Superintendencia Administración Tributaria tiene la facultad de poder rechazar total o parcialmente las solicitudes de devolución, en el caso de que existan ajustes notificados al contribuyente por el impuesto a que se refiere esta ley, y únicamente hasta por el monto de tales ajustes.

Cuando la Superintendencia Administración Tributaria determine indicios que un exportador, hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales, la administración tributaria se abstendrá de la devolución del crédito fiscal solicitado, y procederá a presentar la denuncia penal conforme lo disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

3.5 Regímenes de devolución de crédito fiscal

En las devoluciones de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado existen tres regímenes para que los contribuyentes que les asiste el derecho de solicitar la devolución, puedan optar a uno de ellos, debiendo cumplir los requisitos de cada régimen, de tal manera que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que tengan derecho a la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, pueden optar a los regímenes siguientes:



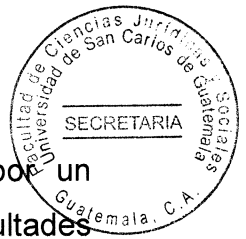
3.5.1 Régimen optativo

Este tipo de régimen está establecido en el Artículo 24 en el Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, estableciendo a los contribuyentes que se dediquen a la exportación tengan derecho a devolución del crédito fiscal podrán solicitar la misma a través del Régimen optativo de devolución de crédito fiscal.

Dicho régimen permite que a través de un dictamen emitido por un profesional de la contaduría pública y auditoría independiente pueda devolverse hasta el 100% del crédito fiscal solicitado. Por lo tanto, es importante el análisis para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.

El contador público y auditor que emita el dictamen al contribuyente para la devolución del crédito fiscal, será responsable en los casos que se determine falsedad del mismo, de lo cual responderá civil y penalmente, según corresponda, así como las sanciones que estime pertinentes imponer el tribunal de honor del colegio profesional al que pertenezca.

La solicitud de devolución de crédito fiscal que se realice ante la administración tributaria, se hará dentro de los primeros diez días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, en dicha solicitud los contribuyentes deberán indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita el contador público y auditor independiente.



Derivado que la devolución se realiza en base a un dictamen emitido por un profesional de la contaduría pública y auditoría independiente, no limita las facultades de la administración tributaria para verificar y fiscalizar la procedencia del crédito fiscal devuelto o pendiente a devolver y tomar acciones que pudiera considerar pertinentes. Así también la administración tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto.

Dentro los requisitos que deben cumplir para solicitar la devolución por medio de este régimen:

- “1) Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la administración tributaria, por medio del formulario SAT-2123, dentro de los primeros diez días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, indicando monto a devolver y concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente.
- 2) Declaración jurada en la que manifieste el no haber recibido previamente la devolución en efectivo, en bonos, así como el no haber compensado o acreditado el crédito fiscal solicitado con otros impuestos, referente al mismo período y monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, ni del Ministerio de Finanzas Públicas, dicha declaración jurada debe ser formalizada ante notario.
- 3) Acompañar fotocopias de las declaraciones mensuales del impuesto, en las que conste que el crédito fiscal solicitado, fue reportado.



4) Estar inscrito en el registro de exportadores y acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecido en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que corresponde:

- Que de sus ventas totales anuales, el 50% o más lo destinan a la exportación.
- Que teniendo un porcentaje de exportación menor al 50% de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

5) Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos aquella información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”

3.5.2 Régimen especial

Este régimen está regulado en el Artículo 25 en el Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, estableciendo que los contribuyentes que se dediquen a la exportación y tengan derecho a devolución del crédito fiscal, podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al 75% cuando la devolución sea hasta por la cantidad Q.500,000.00 y del 60% cuando la devolución sea mayor de Q.500,000.00, del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución.



El Banco de Guatemala, deberá atender esta clase de solicitudes de devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, está facultado para abrir una cuenta específica denominada fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores, que acreditará con los recursos que deberá separar de la cuenta Gobierno de la República-Fondo Común, por un mínimo del ocho por ciento de los ingresos depositados diariamente en concepto de Impuesto al Valor Agregado IVA.

La Superintendencia Administración Tributaria deberá llevar un registro de exportadores que califiquen a este régimen e informará al Banco de Guatemala, por medios magnéticos, quiénes están registrados en él. Para incorporarse a este régimen especial, los exportadores deberán presentar a la Superintendencia Administración Tributaria la documentación que se establezca en el Artículo 26 del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, así mismo presentar la solicitud de actualización en los formularios que la administración tributaria establezca. En donde se establecerá la calidad de exportador y se comprobará acreditando ante la administración tributaria mediante los requisitos siguientes:

- Que de sus ventas totales anuales, el 50% o más lo destinan a la exportación.
- Que teniendo un porcentaje de exportación menor al 50% de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Para obtener la devolución del crédito fiscal, los exportadores registrados en el régimen especial, procederán de la siguiente manera:



- 1) Mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal en formulario que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 2) Actualización del registro de exportadores, el exportador deberá presentar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, cada seis meses, en enero y julio de cada año, una declaración jurada de información de exportaciones realizadas.
- 3) El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en éste régimen especial de devolución. Comprobado el registro, procesará la solicitud y dentro de los cinco días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos, efectuada la verificación trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución.
- 4) Con base en la autorización de devolución del crédito fiscal, el Banco de Guatemala acreditará la cuenta encaje del banco del sistema designado por el exportador, con los fondos necesarios para efectuar la devolución del crédito fiscal a cada exportador.
- 5) El exportador, en su declaración del período de imposición en que haya recibido la devolución, deberá consignar como débito fiscal, el monto de la devolución que le efectuó el Banco de Guatemala, al cual restará el crédito fiscal del período y el de períodos anteriores si los hubiere. Si el débito fiscal resulta mayor que el crédito fiscal, deberá enterar la diferencia como impuesto a pagar. Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la administración tributaria que se lo devuelva.



- 6) Las devoluciones que autoricen, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de la prescripción que establece el Código Tributario.

3.5.3 Régimen general

Este régimen se encuentra regulado por el Artículo 23 "A" en el Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, estableciendo que las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del impuesto al valor agregado debidamente pagado, que la solicitud la pueden realizar acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad del impuesto al valor agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del contribuyente exportador.

En el caso de los contribuyentes exportadores deberán presentar su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la administración tributaria, con el formulario SAT-2123 acompañado de lo siguiente:

- 1) Fotocopias de las facturas emitidas por los proveedores, que generaron el crédito fiscal.
- 2) Fotocopia del Libro de compras y ventas del contribuyente.



- 3) Cuando sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías, con un inventario debidamente detallado de las mismas, y fotocopia de las facturas comerciales.
- 4) Fotocopia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los períodos impositivos del Impuesto al Valor Agregado, en el que se generó el crédito fiscal, así como el documento donde conste que el proveedor haya recibido el pago respectivo.
- 5) Si el contribuyente exportador es agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

Los documentos antes indicados, deberán ser presentados ante la administración tributaria y entregar en fotocopia para formar el expediente, para efecto que los mismos sean cotejados con sus originales y una vez cotejados, serán devueltos al contribuyente sus originales.

La Superintendencia de Administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo máximo de 30 días hábiles para el período trimestral y de 60 días hábiles para el período semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, con cargo a la cuenta Fondo IVA, para devoluciones de crédito fiscal a los exportadores.

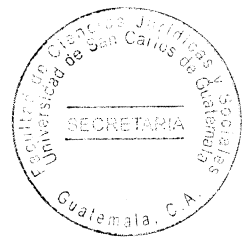


Si la administración tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificarlos y por el saldo no ajustado, emitirá la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

La solicitud de devolución de crédito fiscal se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de 30 días hábiles para el período trimestral y de 60 días hábiles para el período semestral, contados a partir de la presentación de dicha solicitud con la documentación completa requerida, la administración tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.

La administración tributaria podrá rechazar total o parcialmente las solicitudes de devolución, en el caso de que existan ajustes notificados al contribuyente por el impuesto a que se refiere esta ley, y únicamente hasta por el monto de tales ajustes. Cuando se encuentren indicios que un contribuyente exportador, hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales, la administración tributaria se abstendrá de la devolución del crédito fiscal solicitado, y procederá a presentar la denuncia penal conforme lo disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario; para lo cual formara el expediente y lo trasladara a la Intendencia de Asuntos Jurídicos para que determine el delito y lo tipifique de conformidad al Código Penal.

CAPÍTULO IV



4. El menoscabo fiscal en las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado

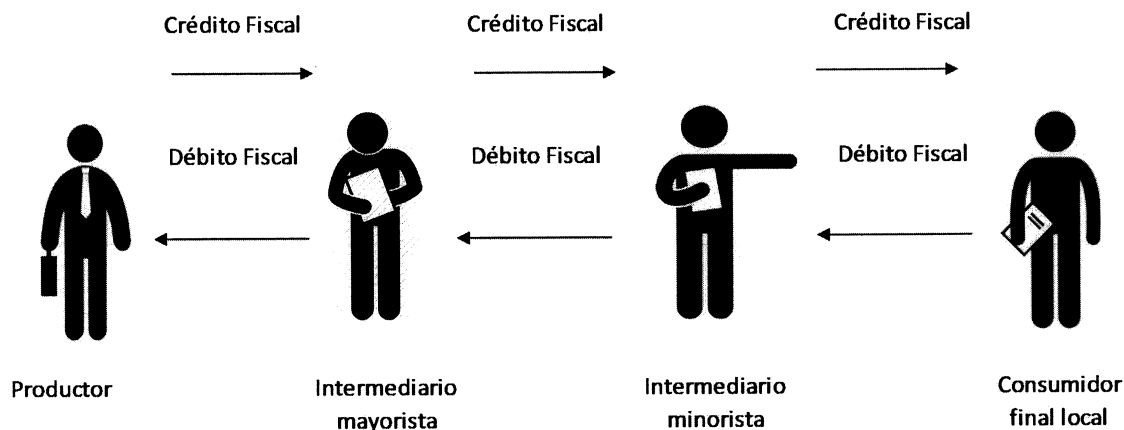
Se constituye como el daño, perjuicio o detrimento que sufre el Estado en la recaudación del impuesto, como consecuencia de procedimientos de devoluciones que no corresponde por acciones de comisión de delitos contra el régimen tributario.

De tal manera que en las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cuando en la administración tributaria se estime que existen indicios de delitos contra el régimen tributario que un exportador o contribuyente que venda bienes hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales, la administración tributaria se abstendrá de la devolución del crédito solicitado, y procederá a presentar la denuncia conforme lo disponen el código tributario, es de importante que la denuncia se pueda indicar el monto de menoscabo fiscal.

4.1 Menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado

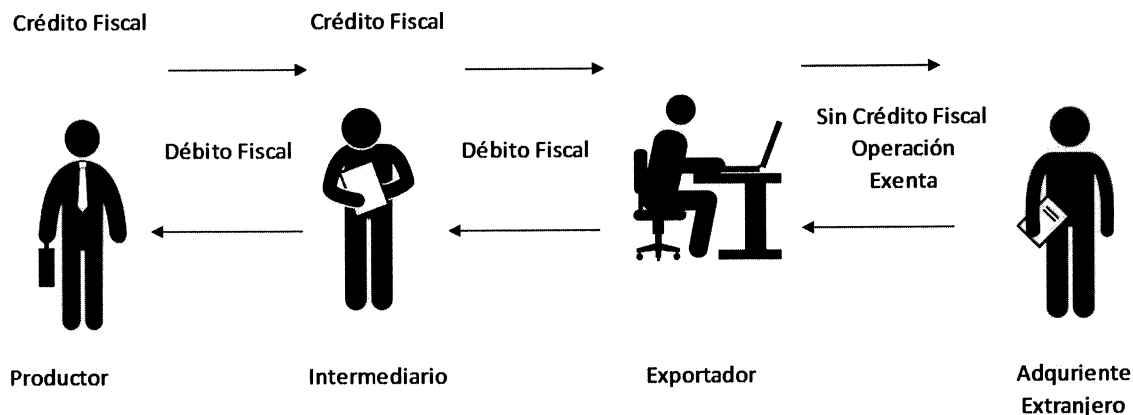
El débito fiscal de un contribuyente (vendedor) constituye el crédito fiscal de otro contribuyente (comprador), que a su vez le compró los bienes o adquirió sus servicios, y éste último contribuyente que adquirió los bienes o servicios, al venderlos a un tercero, recibe de este una suma de impuesto que se convierte en débito fiscal para él y en crédito fiscal para este tercero comprador y así sucesivamente en toda la cadena de comercialización.

ilustración de la cadena de las compras locales



De conformidad al grafico anterior, el débito fiscal del productor que recibe del intermediario mayorista, se convierte en crédito fiscal para éste, que a la vez lo compensa con el débito fiscal que recibe del intermediario minorista, este último, compensa el crédito fiscal con el débito que recibe del consumidor final. Se puede establecer como todos los participantes de la cadena de comercialización recuperan su crédito compensándolo con sus débitos, con la excepción del consumidor final quien termina la cadena de comercialización.

ilustración de la cadena en las exportaciones





En esta ilustración, el productor recibe el impuesto (débito fiscal) del intermediario, quien convierte este pago en crédito fiscal, compensándolo del débito que recibe a su vez del contribuyente exportador. El inconveniente está cuando el exportador al llevar a cabo la exportación no carga el impuesto, derivado a se encuentra exento de conformidad al Artículo 7 numeral 2, del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado; por lo tanto tiene derecho a la devolución del impuesto pagado, pero el problema ocurre cuando uno de los participantes de la cadena no cumple con pagar a la Administración Tributaria la diferencia entre débitos y créditos fiscales, tal y como está regulado en el Artículo 19, del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, o que los créditos fiscales compensados por el participante en la cadena no son razonables.

El incumplimiento en el pago de la cadena perjudica a todos los demás, porque cada participante utiliza un crédito fiscal que su contraparte no pagó como débito fiscal a la administración tributaria.

4.2 Determinación de menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado en las solicitudes de devolución a los exportadores

El exportador, al solicitar la devolución del crédito fiscal a la administración tributaria, que no cumplió con los elementos de la cadena de comercialización tendría como consecuencia la denegatoria del mismo, toda vez que habría existido un menoscabo en la recaudación tributaria de dicha cadena, y en donde el menoscabo fiscal sería el monto del impuesto que el productor o intermediario no haya pagado a la administración tributaria, siempre que el exportador haya aprovechado ese crédito fiscal para compensar débitos fiscales locales, compensar retenciones al Impuesto al Valor Agregado, incluido dentro de la solicitudes de crédito fiscal que se le hayan



devuelto en otros regímenes de devolución o se hubiere auto compensado el crédito solicitado con otros impuestos.

Sin embargo, si el productor o el intermediario (proveedores del exportador) cumplieran con enterar a las cajas fiscales el impuesto no pagado oportunamente, cuando sea posible su determinación, y una vez cumplidos los demás requisitos que establece la ley específica en la materia, el exportador tendría la alternativa de continuar con el trámite de devolución de crédito fiscal o por la parte que no sea afectada de dicha cadena. Pero, si ocurriere algún incumplimiento en la cadena de comercialización del impuesto, y si éste afecta la suma total de devolución, de ninguna manera procede devolución de crédito fiscal. En este caso deberá analizarse la pertinencia de proceder con la formulación de los ajustes respectivos y/o, en su caso, con la denuncia cuando se evidencia la comisión de un delito, misma que deberá ser presentada en contra de quienes resulte responsables de dicho incumplimiento.

4.3 Consecuencias jurídicas, económicas y sociales por la comisión de delitos contra el régimen tributario, en la presentación de solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de los contribuyentes exportadores.

La falta de regulación legal constituye la causa más frecuente que dificulta a la administración tributaria, la adecuada determinación de indicios de delitos de defraudación que constituyan un menoscabo fiscal en las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, por lo cual un contribuyente exportador respalde su crédito fiscal con base a documentación falsa o bien utilice información mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria, y que le sirva para apropiarse indebidamente de los créditos fiscales, la cual origina las siguientes consecuencias.



4.3.1 Consecuencias jurídicas

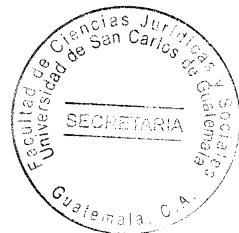
En las consecuencias jurídicas por la comisión de delitos contra el régimen tributario, en la presentación de solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de los contribuyentes exportadores tenemos las siguientes:

- Es necesario que la administración tributaria realice las denuncias técnicas que tenga que presentar al Ministerio Público o a los órganos jurisdiccionales, para el fortalecimiento del sistema tributario guatemalteco.
- Se necesita que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establezca lineamientos que indiquen la estimación de hechos ilícitos por ejemplo establecer acreditamientos inciertos; proveedores que no son localizados; los contribuyentes denominados de cartón o papel; contribuyentes que simulen los costos y gastos con facturas falsas; contribuyentes que maniobren el efectivo en los pagos que realicen a proveedores, donde muchas veces el dinero retorna a los mismos exportadores utilizando nexos con empresas afiliadas o sociedades relacionadas, mediante depósito o transferencias monetarias en cuentas bancarias; para todo esto, es necesario establecer en la ley específica, reformas acorde al procedimiento de la devolución de crédito fiscal, donde todos estas acciones deben indicarse como la comisión de delito.
- La falta de normativas legales provoca que los empleados de la administración tributaria que trabajen los expedientes de devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado, se vean inmersos en algún momento a que se le pueda atribuir por la falta o por una interpretación errónea de alguna norma, a que se pretende ayudar a los contribuyentes que solicitan devolución de crédito fiscal en situaciones



ilícitas, que deriva que los empleados de la administración tributaria deban de ser denunciados y verse involucrados en un proceso judicial.

- La corrupción que ha involucrado a empleados y funcionarios de la administración tributaria, empleados y asesores de los contribuyentes, se han procesado por comisión de delitos contra el régimen tributario en las devoluciones de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.
- En la legislación penal se indica quien comete delito de defraudación tributaria, 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 omitido, y muchas de las veces pues no tiene prisión porque goza de la suspensión condicional de la persecución penal o de alguna otra medida desjudicializadora, y estos contribuyentes nunca son castigados severamente para tener un temor por los hechos ilícitos que cometen; si es cierto que el derecho penal es rehabilitador pues es uno de sus principios, se debería ser más severo con las penas impuestas ya que los contribuyentes hacen caso omiso y vuelven a ser reincidentes al delito, porque las penas no son consecuentes.
- Para los contribuyentes que cometen la comisión de delitos contra el régimen tributario, y que mediante la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado pueda agenciarse de disponibilidad dineraria ilícita que no le corresponde, son sancionados con las penas establecidas en la materia penal.



4.3.2 Consecuencias económicas

En las consecuencias económicas por la comisión de delitos contra el régimen tributario, en la presentación de solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de los contribuyentes exportadores tenemos las siguientes:

- Que la información que es proporcionada para documentar el crédito fiscal por los contribuyentes, al carecer de veracidad y certeza para la administración tributaria, sirva para estimar la existencia de delitos defraudación tributaria en las devoluciones de crédito fiscal, y en caso que si en alguna resolución se autoriza el pago de la devolución de crédito fiscal, y el mismo no es procedente, éste provoca menoscabo en la recaudación impositiva y a la vez afecta a no llegar a las metas establecidas para el ente recaudador.
- Que mediante la autorización de la devolución de crédito fiscal ilícito que menoscabe la recaudación tributaria, incide que esos ingresos por Impuesto al Valor Agregado no lleguen al Presupuesto General de la Nación.
- En las devoluciones de crédito fiscal improcedente por estimación de la comisión de delitos contra el régimen tributario, afecta la disponibilidad que tiene el Banco de Guatemala para poder atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, ya que se tiene una cuenta específica de fondo de IVA para devoluciones, que en algún momento se puede descapitalizar y deje de atender las devoluciones que sí correspondan.



- Afecten en la generación de divisas del país derivado a exportaciones que no se generaron.
- Puede afectar al contribuyente cuando éste se vea inmerso en una denuncia que por no tener una normativa legal acorde que demuestre el ilícito, incida a que no se le otorgue la autorización de la devolución de crédito fiscal, y con ello perjudique financieramente a la empresa en su disponibilidad y liquidez para afrontar sus actividades como negocio en marcha.

4.3.3 Consecuencias sociales

En las consecuencias sociales por la comisión de delitos contra el régimen tributario, en la presentación de solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de los contribuyentes exportadores tenemos las siguientes:

- Que mediante las devoluciones de crédito fiscal donde la administración tributaria pueda estimar la existencia de la simulación, ocultación, maniobra, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria, y cause un menoscabo en la recaudación impositiva, afectando a los ingresos del Presupuesto General de la Nación para no alcanzar los fines del Estado, y con ello no pueda satisfacer la promoción del bien común para realizar los diferentes servicios y obras públicas tales como: educación, salud, seguridad, asistencia social, infraestructura, justicia, igualdad, como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

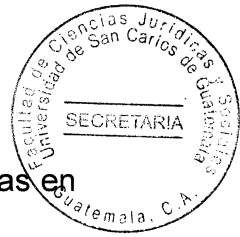


- El impacto que pueda causar en la perspectiva de los demás contribuyentes, los cuales están cumpliendo de manera transparente a tributar según su régimen tributario, toda vez conozcan que sus impuestos no son para la satisfacción de la promoción del bien común del Estado; sino que son otros los beneficiarios de una manera ilícita, por devoluciones de crédito fiscal del impuesto al valor agregado que no corresponda, pueda provocar que los contribuyentes que sí están cumpliendo con sus obligaciones tributarias decidan no contribuir de una manera voluntaria y que no incentive la cultura tributaria.

4.4 Reformas tributarias que contribuye al fortalecimiento del sistema tributario guatemalteco y al combate de la defraudación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado, específicamente a los procedimientos para solicitud de crédito fiscal.

Existen varias posturas a reformar que van desde la eliminación de este beneficio para los exportadores, hasta poder establecer una ley específica que defina bien los procedimientos y acciones que se deban tomar para las devoluciones del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, pero este beneficio fiscal que no solo existe en Guatemala sino en toda Latinoamérica normado de diferentes maneras, es importante toda vez constituye un régimen de inversión y fomento al trabajo, y con ello atraer capitales extranjeros a nuestro país; es por ello que sería nula la posibilidad de eliminar este beneficio.

Al indicar que la falta de regulación legal constituye la causa más frecuente que dificulta a la administración tributaria, la adecuada determinación de indicios de delitos de defraudación, que constituyan un menoscabo fiscal en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, por los cuales un contribuyente exportador le sirvió para apropiarse indebidamente de los créditos fiscales, también constituye una de las debilidades del



sistema legal, de tal manera que será importante establecer iniciativas de reformas en las diferentes leyes ordinarias.

4.4.1 En la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala

En el Artículo 23 de esta ley se debe indicar la calificación riesgo del contribuyente a fiscalizar, de tal manera que contribuya a la agilización de las devoluciones, y puesto que toda auditoria es en base a un muestro estadístico, poder considerar el porcentaje de la misma, indicando que el contribuyente que sean reincidente de la comisión de delitos de defraudación ya no gozará del derecho de la devolución al crédito fiscal.

En el Artículo 23 "A", se debe agregar, que son casos de comisión delitos tributarios los siguientes: acreditamientos inciertos, contribuyentes proveedores que no son localizados, contribuyentes denominados de cartón o papel, contribuyentes que simulen los costos y gastos con facturas falsas, contribuyentes que maniobren el efectivo en los pagos que realicen a proveedores donde muchas veces el dinero retorna a los mismos exportadores, utilizando varias empresas o sociedades relacionadas al momento de realizar las transacciones y operaciones.

Asimismo, que todo contribuyente exportador al comprar bienes o servicios de sus proveedores, debe solicitar a este una solvencia fiscal de la situación tributaria ante la administración tributaria, ya que con ella el contribuyente exportador tendrá la confianza que sus proveedores no tienen problemas con alguna comisión ilícita, que incluso se le pueda relacionar al propio contribuyente exportador.



Se debe adicionarse un Artículo 23 "B", que establezca quienes no quieran que la devolución sea en efectivo, puedan compensar su crédito fiscal con vales tributarios que la administración tributaria otorgue, o bien una compensación de su crédito fiscal a cualquier impuesto previo a una auditoría a devolver.

En el Artículo 25 se debe establecer que cuando el contribuyente exportador ya tenga iniciado un proceso por comisión de delitos contra régimen tributario, esté ya no pueda estar inscrito en el régimen especial de devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado de los exportadores, debido a que la devolución de este crédito fiscal constituye un menoscabo fiscal.

4.4.2 En el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala

En la legislación penal que corresponde a los delitos contra el régimen tributario debe tener sanciones más drásticas, ya que actualmente 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 omitido, por lo que debería estar normado de acuerdo a la graduación del daño o menoscabo causado; la escala para las penas puede ser: de uno a tres años de prisión para penas mínimas o menos graves; de tres años a ocho años de prisión para penas graves; y de ocho años a doce años de prisión para penas que sean gravísimas; porque muchos contribuyentes hacen caso omiso ya que las penas no son consecuentes, y muchas veces se valen de alguna medida desjudicializadora.



4.4.3 En el Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala

Se debe reformar el Artículo 27 como uno de los sustitutivos procesales más considerados para los contribuyentes que cometan delitos contra el orden jurídico tributario, ya que muchas de las veces, no tienen prisión porque goza de la suspensión condicional de la persecución penal, esto hace que los contribuyentes imputados de algún delito nunca sean castigados severamente con prisión, es por ello que se debe considerar esta medida para los casos cuya pena no sea inferior de cinco años prisión, y con ello los responsables no vuelvan a ser reincidentes.

4.5 Caso práctico del menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado en las solicitudes de devolución a los exportadores

El presente es un ejemplo que se desarrolla, en el cual se consideran los modelos a seguir para un informe forense y una denuncia, en las cuales detallaran técnicamente el menoscabo fiscal en la cadena de Impuesto al Valor Agregado, por la presentación de solicitudes de devolución a los exportadores, ver los modelos en la parte de los anexos de la presente investigación.

4.5.1 Modelo de informe forense

En cuanto a las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala, cuando la administración tributaria estime que existen indicios de delitos contra el régimen tributario, que un exportador hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales, la administración



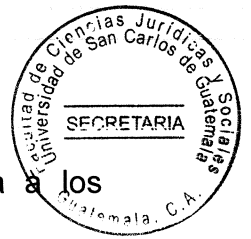
tributaria se abstendrá de la devolución del crédito solicitado, y procederá a presentar la denuncia penal conforme lo dispone el código tributario.

Que mediante el informe forense se detalle toda información verídica y certera para la administración tributaria, de la situación de los delitos de defraudación tributaria en las devoluciones de crédito fiscal por las cuales menoscaban la recaudación impositiva y provoca no llegar a las metas establecidas al ente recaudador. Por ello es importante que al realizar la estimación de los hechos ilícitos se cuente con un modelo de informe acorde que permita demostrar evidencia suficiente y competente; de tal manera que se ha desarrollado un modelo a seguir para estos casos.

En este modelo se base en la constitución de narración de hechos, serie de integraciones de cuentas y saldos, procedimientos aplicados, verificaciones de extremos, ilustraciones y determinación del cálculo del crédito fiscal con indicios de defraudación tributaria y cálculo de menoscabo fiscal (ver ANEXO 1).

4.5.2 Modelo de denuncia por menoscabo fiscal en la cadena del Impuesto al Valor Agregado en las solicitudes de devolución a los exportadores

En base a la información del informe forense se hace necesario proponer la aplicación de una denuncia técnica, de acuerdo a la normativa legal tributaria y penal, que demuestre la existencia de la simulación, ocultación, maniobra, o cualquier otra forma de engaño, que induzca a error a la administración tributaria, con la cual se causa un menoscabo en la recaudación impositiva, que afecta a los ingresos del Presupuesto General de la Nación para poder alcanzar los fines del Estado, y que sirva a la Administración Tributaria al momento de realizar las denuncias correspondientes para determinar el perjuicio fiscal ocasionado por los ilícitos que cometan los contribuyentes



exportadores que solicitan la devolución del crédito fiscal, y también sirva a los tribunales de justicia para dictar sentencia (ver ANEXO 2).

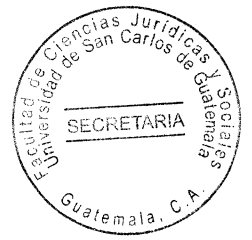


CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La legislación guatemalteca contempla que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tienen el derecho a la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cuando este hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.

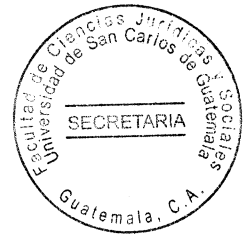
La problemática consiste en la falta de regulación legal constituye la causa más frecuente que dificulta a la administración tributaria, para la estimación de indicios de delitos de defraudación tributaria que constituyan un menoscabo fiscal en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, por lo cual un contribuyente exportador hubiere respaldado su crédito fiscal con base a documentación falsa o bien proporcionó información que le sirvió para apropiarse indebidamente de los créditos fiscales, la cual origina consecuencias jurídicas, económicas y sociales.

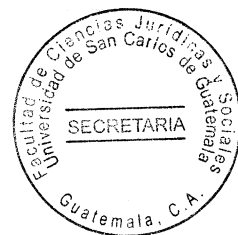
Por lo anterior, es necesario que el Congreso de la República de Guatemala, realice reformas para el procedimiento de devolución de crédito fiscal, del Impuesto al Valor Agregado, así mismo que la administración tributaria implemente de un informe forense y una denuncia técnica de acuerdo a la normativa tributaria y penal vigente, para la estimación de indicios de defraudación tributaria que menoscaban la recaudación.





ANEXOS





ANEXO 1



Hoja 1/10
INF-GCEM-DF-RG-282-2017
Expediente No. 2015-02-01-45-0002339

Guatemala, 26 de marzo de 2017

Licenciado
Antonio Alejandro Valladares Cano
Jefe de División de Crédito Fiscal
Gerencia Contribuyentes Especiales Medianos
Superintendencia de Administración Tributaria

Licenciado Valladares:

De conformidad con las instrucciones contenidas en los nombramientos números 2017-8-282, de 15 de febrero de 2017, respectivamente, se informa de los resultados de la auditoría efectuada al contribuyente: **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**, con domicilio fiscal en 9a. calle 9-90 zona 9, del municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala, correspondiente a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, mediante formulario SAT-2123- 0038325, presentado el 12 de julio de 2015, Documento SAT Número 2015-01-00000000039690, Expediente Número 2015-02-01-45-0002339, por un monto de **UN MILLON DOSCIENTOS CUARENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO QUETZALES CON VEINTE CENTAVOS (Q1,241,468.20)**, el cual está integrado por un 25% que corresponde a los períodos impositivos de julio a septiembre de 2013, 40% al periodo impositivo de octubre 2013 y el 100% de los períodos impositivos de noviembre y diciembre de 2013, a fin de determinar si procede o no la devolución del Crédito Fiscal antes citado. (Ver folios 1, 326)

I. ASPECTOS GENERALES:

Nombre:	EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA
Domicilio Fiscal:	9a. calle 9-90 zona 9, del municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala
Domicilio Comercial:	9a. calle 9-90 zona 9, del municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala
Nombre Comercial:	Exportaciones Nulas, S.A.
Actividad según el Registro Tributario Unificado:	Cardamomo
Régimen de impuestos a que está afecto y fecha de inscripción en el RTU:	Afiliado en el Régimen Sobre Utilidades, del Impuesto Sobre la Renta; General del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto de Solidaridad acreditable a ISR, se inscribió en el RTU el 29 de noviembre de 1990.

De acuerdo a la auditoría efectuada, se verificó que en los períodos impositivos auditados el contribuyente se dedicó a la compra, venta, comercialización y exportación de Cardamomo, Limón Deshidratado (seco), Achiote y Pimienta Gorda. (Ver folios 425, 438- 447, 454-468-507 y 586-636)

II. ANTECEDENTES:

1. El 12 de julio de 2015, el contribuyente presentó Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, correspondientes a los períodos impositivos de julio de 2013 a diciembre de 2013, por valor de Q.1,241,468.20. (Ver folio 1)

2. El 19 de febrero de 2017, se notificó legalmente en el domicilio fiscal del contribuyente el requerimiento de información número 2017-8-282-1, de esa misma fecha, para conocer la solicitud de Devolución de Crédito Fiscal. (Ver folios 327-328)

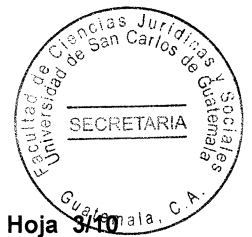
III. ALCANCE DE LA AUDITORÍA:

La inclusión al programa número 08-11-03-04-08-015-2017, de la auditoría de campo realizada para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas relacionadas con la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, solicitado por el contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**, conforme la Guía de Auditoría establecida en la Normativa de Devolución de Crédito Fiscal, Régimen General, Código 020602. (Ver folios 325-326 y 365-371)

IV. RESULTADOS OBTENIDOS:

De la revisión efectuada al expediente número 2015-02-01-45-0002339, se informa lo siguiente:

RESULTADOS OBTENIDOS	RAZONABLE	NO RAZONABLE	FOLIO EXPEDIENTE
1. Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal			
a) Se verificó en el módulo de Control y Gestión de Expedientes, que no existen otras solicitudes referentes a los mismos períodos y montos solicitados. Asimismo, se estableció que no existe otra solicitud de devolución de crédito fiscal durante los períodos impositivos de julio a diciembre de 2013, por valor de Q.1,241,468.20	√		363-364
b) Se obtuvo Declaración Jurada; a través, de la cual el contribuyente manifiesta, que si compensó parte del crédito fiscal objeto de la presente auditoría.	√		322-324
c) Se verificó que el contribuyente registró en sus Libros Contables como Cuenta por Cobrar el Crédito Fiscal a su favor.	√		35, 81, 122-123, 166, 222, 273
d) Se confirmó las obligaciones pendientes por el contribuyente ante la Administración Tributaria, de cheques rechazados y/o convenios de pago.	√		362
2. Ventas y Servicios Prestados y Débito Fiscal			
Se verificó el 68% de las ventas efectuadas por el contribuyente y se estableció que realizó ventas locales en un 4% y exportaciones 96%, siendo total de ventas 100%.	√		578



Hoja 3/10
INF-GCEM-DF-RG-282-2017
 Expediente No. 2015-02-01-45-0002339

RESULTADOS OBTENIDOS	RAZONABLE	NO RAZONABLE	FOLIO EXPEDIENTE
----------------------	-----------	--------------	------------------

3. Compras y Servicios Recibidos y Crédito Fiscal

Se verificó el 100% del crédito fiscal del periodo solicitado.

√		393-397
---	--	---------

4. Retenciones del Impuesto al Valor Agregado

a) Se verificó que el contribuyente se encuentra calificado como Agente de Retención del IVA en el Registro Tributario Unificado, a partir del 28 de agosto de 2010.

√		330, 358-361
---	--	--------------

b) Se verificó que el impuesto retenido fue compensado de forma correcta con el Crédito Fiscal del período.

√		392
---	--	-----

c) Se verificaron las declaraciones de retenciones, listados de facturas objeto de retención y la correcta aplicación de los porcentajes legales establecidos.

√		718-761
---	--	---------

5. Se elaboró Hoja de Liquidación del Impuesto al Valor Agregado del período auditado.

√		762
---	--	-----

V. OBSERVACIONES:

- Según el Registro Tributario Unificado, al momento de la presente revisión el contribuyente se encuentra depurado y no está omiso; asimismo, se verificó que el Representante Legal principal es: José Francisco Ruiz Estafa, Nit. 5061237-8 y el Contador General Jorge Arturo Méndez Chantaje, Nit. 517554-1; quienes se encuentran actualizados en los registros de la Administración Tributaria. (Ver folio 330)
- Se verificó la adquisición de bienes y servicios adquiridos, así como el crédito fiscal originado; de lo cual, se examinó que la documentación legal de respaldo corresponda al contribuyente (nombre y Nit) y a los períodos impositivos auditados y que se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo o de comercialización. Asimismo, que cuente con la documentación de pago correspondiente y que las mismas cumplan con los requisitos legales que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

A continuación se detallan a los principales proveedores del contribuyente, Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima: (Ver folio 533-534)

No.	PROVEEDOR		(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)						%
	NIT	NOMBRE	VALOR TOTAL FACTURADO	BASE IMPONIBLE		IVA CRÉDITO FISCAL			
				LOCAL	EXPORTACIÓN	LOCAL	EXPORTACIÓN	TOTAL	
1	380497-5	Carlos Orlando Mendoza Letran	39,166,647.33	0	34,970,220.82	0	4,196,426.51	4,196,426.51	53.64
2	8021023-5	Granos Del Maíz Transparente, S.A.	12,194,347.26	0	10,887,810.05	0	1,306,537.21	1,306,537.21	16.70
3	35213-5	Agrícola El Camino Chiquito, S.A.	6,947,843.66	0	4,507,003.17	0	540,840.39	540,840.39	6.91
4	30675-0	Cajas de Guatemala, S.A.	94,922.30	0	81,894.92	0	98,027.38	98,027.38	1.25
5	206610-1	Distribuidora Eléctrica del Occidente, S.A.	199,472.40	0	178,100.38	0	2,1372.02	2,1372.02	0.27
6	5137999-3	Distribuidora Sol, S.A.	96,723.86	0	85,467.74	0	10,256.12	10,256.12	0.13
7	608313-2	Inversiones y Servicios del Quetzal, S.A.	98,627.76	0	88,060.50	0	10,567.26	10,567.26	0.14
8	409704-4	Tecnología Avanzada, S.A.	55,473.94	0	49,530.30	0	5,943.64	5,943.64	0.08
9	2241366-6	Simón Tax	47,668.00	0	42,551.79	0	5,106.21	5,106.21	0.07
10	908313-5	Francisco El Che Guevara	47,147.80	0	42,096.25	0	5,051.55	5,051.55	0.06
TOTAL			9,738,211.34	0	7,276,032.00	0	6,200,128.29	6,200,128.29	79.24

Fuente: Folios del Libro de Compras y Servicios Recibidos números 1345-1348, 1349-1352, 1353-1357, 1358-1368, 1369-1374. (Ver folios del expediente números 42-45, 88-91, 130-134, 173-183, 227-232)

3. Como parte de los procedimientos de auditoría, se procedió a ingresar a los proveedores arriba indicados, en el Sistema FISAT, Modulo Expert, y de lo cual se observó lo siguiente:

- a) **Francisco El Che Guevara, Nit. 908313-5**, su actividad económica según el Registro Tributario Unificado, es "Cardamomo", su última modificación fue el 29 de diciembre de 2013. Al ingresar al Sistema FISAT, Modulo Expert, el valor del Crédito Fiscal registrado por el contribuyente Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima, se observó que el Sistema del Registro Tributario Unificado que refleja alertivo en color rojo; sin embargo, se comprobó que el proveedor si cumplió con la presentación de la Declaración y Recibo de Pago Mensual del Impuesto al Valor Agregado, donde reporta un Débito Fiscal, igual al Crédito Fiscal operado por su cliente (Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima). Derivado de lo anterior, el resultado de la verificación efectuada a este proveedor se considera razonable. (Ver folios 531, 535-536)
- b) **Simón Tax, Nit. 2241366-6**, su actividad económica según el Registro Tributario Unificado, es "Otros Cereales y Cultivos, No Clasificados en Otra Parte", su última modificación fue el 27 de junio de 2016. Al ingresar al Sistema FISAT, Modulo Expert, el valor del Crédito Fiscal registrado por el contribuyente Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima, se observó que el Sistema del Registro Tributario Unificado que refleja alertivo en color rojo; sin embargo, se comprobó que el proveedor si cumplió con la presentación de la Declaración y Recibo de Pago Mensual del Impuesto al Valor Agregado, donde reporta un Débito Fiscal, igual al Crédito Fiscal operado por su cliente (Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima). Derivado de lo anterior, el resultado de la verificación efectuada a este proveedor se considera razonable. (Ver folios 531, 537-538)
- c) **Agrícola El Camino Chiquito, Sociedad Anónima, Nit. 351213-5**, su actividad económica según el Registro Tributario Unificado, es "Otros Cereales y Cultivos, No Clasificados en Otra Parte", su última modificación fue el 2 de septiembre de 2016. Al ingresar al Sistema FISAT, Modulo Expert, el valor del Crédito Fiscal registrado por el contribuyente Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima, se observó que el Sistema del Registro Tributario Unificado que refleja alertivo en color rojo por ser contribuyente no localizado; sin embargo, se comprobó que el proveedor si cumplió con la presentación de la Declaración y Recibo de Pago Mensual del Impuesto al Valor Agregado, donde reporta Débitos Fiscales, mayores a los Créditos Fiscales operados por su cliente (Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima). (Ver folios 531, 541-550)

- d) **Carlos Orlando Mendoza Letran, Nit. 380497-5**, su actividad económica según el Registro Tributario Unificado, es "Especias", su última modificación fue el 2 de septiembre de 2016. Al ingresar al Sistema FISAT, Modulo Expert, el valor del Crédito Fiscal registrado por el contribuyente Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima, se observó que el Sistema del Registro Tributario Unificado que refleja alertivo en color rojo por ser contribuyente no localizado; sin embargo, se comprobó que el proveedor si cumplió con la presentación de la Declaración y Recibo de Pago Mensual del Impuesto al Valor Agregado, donde reporta Débitos Fiscales, mayores a los Créditos Fiscales operados por su cliente (Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima). (Ver folios 531, 551-562)
- e) **Granos Del Maíz Transparente, Sociedad Anónima, Nit. 8021023-5**, su actividad económica según el Registro Tributario Unificado, es "Actividades de Asesoramiento Empresarial y en Materia de Gestión", su última modificación fue el 8 de noviembre de 2016. Al ingresar al Sistema FISAT, Modulo Expert, el valor del Crédito Fiscal registrado por el contribuyente Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima, se observó que el Sistema del Registro Tributario Unificado que refleja alertivo en color rojo por ser contribuyente no localizado; sin embargo, se comprobó que el proveedor si cumplió con la presentación de la Declaración y Recibo de Pago Mensual del Impuesto al Valor Agregado, donde reporta Débitos Fiscales, mayores a los Créditos Fiscales operados por su cliente (Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima). (Ver folios 531, 570-577)
4. Como parte de los procedimientos de auditoría, se verificó en el Sistema de Expedientes de la Administración Tributaria y en el Módulo de Control y Gestión de Expedientes, a los principales proveedores, a los que les aparecen expedientes trasladados a la Intendencia de Asuntos Jurídicos por diversas circunstancias, como se describe a continuación:

PROVEEDOR	NIT	EXPEDIENTES	PERÍODOS IMPOSITIVOS	TRASLADOS EFECTUADOS A
Carlos Orlando Mendoza Letran	380497-5	2013-02-20-44-0000097	Enero a Diciembre de 2011	Intendencia de Asuntos Jurídicos por defraudación tributaria. (Ver folios 691-692 y por Resistencia a la Acción Fiscalizadora. (Ver folios 693-694)
		2014-02-20-44-0000720	Enero de 2012 a diciembre de 2013	
		2015-02-20-44-0000353	Enero de 2014 a diciembre de 2014	
Granos Del Maíz Transparente, S.A.	8021023-5	2014-02-20-44-0000602	Enero a Diciembre de 2013	Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Administración Tributaria, relacionado con el delito de defraudación tributaria (Ver folios 701-711)
Agrícola El Camino Chiquito, S. A	351213-5	2015-02-20-44-0000139	Enero a Diciembre de 2013	Intendencia de Asuntos Jurídicos a la Unidad Económico Coactivo, por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria. (folios 697-700)

5. El 6 de febrero de 2017, el contribuyente Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima, ingreso a la Administración Tributaria, Anexo a la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los períodos impositivos de julio de 2013 a diciembre de 2013, según documento No. 2017-01-0000000008362; donde solicitó compensación parcial del Impuesto al Valor agregado por valor de Q584,608.50 al Impuesto de Solidaridad, para el período de imposición comprendido de octubre de a diciembre 2016; lo cual efectuó de oficio mediante Formulario SAT-1609 No.14535513, sin que existiera Resolución de Autorización por parte de la Administración Tributaria para que efectuara dicha compensación. (Ver folios 304-323)

A. VERIFICACIONES DE EXTREMOS:

Derivado a la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del 1 de julio de 2013 al 31 de diciembre de 2013, se observó lo siguiente:

1. **CARLOS ORLANDO MENDOZA LETRAN, NIT 380497-5**, existe una auditoría de verificación de extremos que cubre el período solicitado, según expediente número 2016-22-01-44-0001482, correspondiente a los períodos impositivos comprendidos del 1 de enero de 2013 al 30 de junio de 2015, el cual **no fue posible localizarlo** en las direcciones registradas ante la SAT, domicilio fiscal en Residenciales la Villa 2-26 Zona 3 y domicilio comercial 9ra. Avenida 9-37 Zona 6, Barrio El Calvario, ambas direcciones del municipio de Cobán, departamento de Alta Verapaz, según informe INF-GCEM-DF-RG-1321-2016, del 28 de septiembre de 2016. (Ver folios 563-569)
2. **GRANOS DEL MAÍZ TRANSPARENTE, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 8021023-5**, existe una auditoría integrada relacionada con los impuestos al Valor Agregado y Sobre la Renta, correspondiente al período de imposición comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013; de cual, se determinó con base al Informe de Auditoría No. INF-GRN-DF-SC-2014-4-535, de fecha 3 de noviembre de 2014, que el contribuyente cometió el Delito de Defraudación Tributaria al incrementar de forma fraudulenta el crédito fiscal y costos amparados por compras de cardamomo, relacionados con el giro de su establecimiento comercial, esto derivado de los resultados obtenidos en la verificaciones de extremos realizados a los contribuyentes: Hilario Jocon Yuc, Mariano Ponce Choc y Fausto Garcia López. Derivado de lo anterior, el expediente No. 2014-02-20-44-0000602, se trasladó a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, de la Administración Tributaria, por el Delito de Defraudación Tributaria. (Ver folios 703-711)
3. **AGRÍCOLA EL CAMINO CHIQUITO, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 351213-5**, existe una auditoría integrada relacionada con los impuestos al Valor Agregado y Sobre la Renta, correspondiente al período de imposición comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013; de cual, se determinó con base al Informe de Auditoría No. 2015-4-98, de fecha 18 de mayo de 2015, que el contribuyente no cumplió con la presentación de la documentación solicitada. Derivado de lo anterior, el expediente número 2015-02-20-44-0000139; se trasladó a la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Administración Tributaria, por Resistencia a la Acción Fiscalizadora. (Ver folios 699-700)
4. Con el objetivo de cumplir con las normas establecidas en los procedimientos del Régimen General de Devolución de Crédito Fiscal, la normativa indica que se debe visitar las instalaciones del contribuyente donde tenga su actividad productiva, para conocer físicamente la actividad que realiza, así como, el proceso productivo, materia prima e insumos utilizados; lo cual no se realizó, toda vez, que en el Régimen Especial el 4 de marzo de 2017, le efectuaron la visita correspondiente y de lo cual únicamente se agrega el informe respectivo. (Ver folios 686-690)
5. El contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**, proporcionó descripción de los procesos productivos y/o de comercialización de los productos: Cardamomo, Planta Cobán; Deshidratado de Limón, Planta Rancho; Limón Rechazado para pasar al Horno, Planta Cobán; y Pimienta Gorda, Planta Cobán; firmada por el señor Julio Armando Cruces Verde, quien es uno de los Representantes Legales del contribuyente. Los procesos de producción y/o de comercialización, coinciden con las descripciones del movimiento de ventas efectuadas por el contribuyente. (Ver folios 678 al 685)

B. SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. RÉGIMEN ESPECIAL

Presentó solicitudes de devolución de Crédito Fiscal, del Impuesto al Valor Agregado, en el Régimen Especial, correspondientes a los períodos impositivos comprendidos de julio a diciembre de 2013, de la manera siguiente:

Fecha de Solicitud	Expediente Número	Período Solicitado	(Cifras expresadas en quetzales)				No. Resolución/ Informe Banguat
			Valor Solicitado	Valor Denegado	Valor Ajustado	Valor Devuelto	
14-10-2013	2013-02-01-45-0004411	Julio-2013	37,610.25	0.00	2,888.80	34,721.45	I-2013-8-1277
16/11/2013	2013-02-01-45-0004783	Agosto-2013	45,944.25	0.00	9,602.16	36,342.09	I-2013-8-1403
01/12/2013	2013-02-01-45-0005001	Septiembre-2013	280,111.50	0.00	11,915.41	268,196.09	I-2013-8-1451
14/01/2014	2014-02-01-45-0000104	Octubre-2013	1,061,893.80	0.00	39,713.86	1,022,179.94	I-2014-8-21
TOTAL DEL PERÍODO AUDITADO			1,426,559.80	0.00	64,120.23	1,361,439.57	

Según consulta efectuada en el módulo de Control y Gestión de Expedientes, se comprobó que para los períodos impositivos de noviembre y diciembre de 2013, respectivamente, el contribuyente no tiene solicitudes presentadas. (Ver folios 363-364)

Con fecha 7 de marzo de 2017, se elaboró Oficio No. GCEM-DF-087-2017, dirigido al Banco de Guatemala, donde se solicita que proporcionen fotocopias certificadas de las Constancias de Devolución y/o Ajustes al Crédito Fiscal al Exportador EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT. 204193-6, correspondientes a los períodos impositivos comprendidos del 1 de julio de 2013 al 31 de diciembre de 2013, solicitadas por dicho contribuyente en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal. Lo anterior, se solicita en virtud de que la Jefatura de la Unidad de Verificaciones de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo requiere como parte de los expedientes que se les envían. (Ver folios 777-782)

2. RÉGIMEN GENERAL

En los períodos impositivos de julio a diciembre de 2013, el contribuyente presentó Solicitud de Devolución Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, en el Régimen General, de la manera siguiente: (Ver folios 1, 363-364)

EXPEDIENTE No.	FECHA DE INGRESO SAT	PERÍODOS SOLICITADOS		MONTO SOLICITADO Q.
		DEL	AL	
2015-02-01-45-0002339	12/07/2015	01/07/2013	31/12/2013	1,241,468.20
TOTAL				1,241,468.20

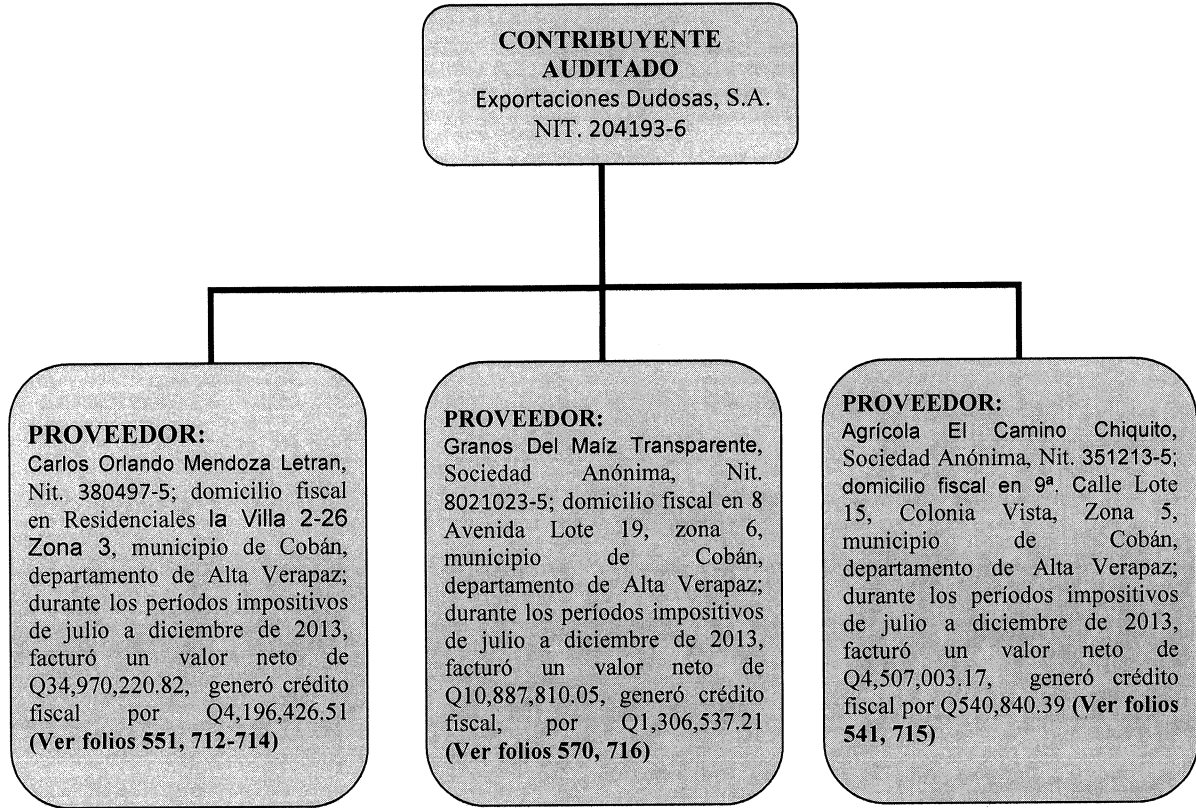
VI. ACTA DE ACTUACIONES:

El 21 de marzo de 2017, se suscribió Acta de Auditores Tributarios Número GCEM-DF-RG-589-2017, donde se dejó constancia de lo actuado, compareciendo el señor **José Francisco Ruiz Estafa**, en calidad de Representante Legal del contribuyente **Exportaciones Dudosas, Sociedad Anónima, NIT 204193-6** y por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria **Juan Carlos Pérez López**, en calidad de supervisor y notificador tributario y **Julio Enrique Godoy Max**, en calidad de Auditor y Notificador Tributario. (Ver folio 776)

VII. CONCLUSIONES:

De las Verificaciones de Extremos programadas a los principales proveedores del contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**, se determinó lo siguiente:

1. El proveedor **CARLOS ORLANDO MENDOZA LETRAN, NIT 380497-5**, Se comprobó con base a las consultas efectuadas en el Sistema de Expedientes, que tiene trasladado a la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, tres expedientes los cuales son: 2013-02-20-44-0000097, 2014-02-20-44-0000720 y 2015-02-20-44-0000353; por Denuncias de Defraudación Tributaria y Resistencia a la Acción Fiscalizadora. Adicionalmente, con base a los resultados obtenidos según Informe de Auditoría INF-GCEM-DF-RG-1321-2016, de fecha 28 de septiembre de 2016, expediente número 2016-22-01-44-0001482; donde indica, que no fue posible localizar al contribuyente en el domicilio fiscal y domicilio comercial que tiene consignado en los registros de la Superintendencia de Administración Tributaria, no obstante de las diligencias practicadas y de los oficios emitidos a diferentes instituciones para obtener información sobre su localización.
2. El proveedor **GRANOS DEL MAÍZ TRANSPARENTE, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 8021023-5**, con base al Informe de Auditoría No. INF-GRN-DF-SC-2014-4-535, de fecha 3 de noviembre de 2014, el contribuyente cometió el Delito de Defraudación Tributaria al incrementar de forma fraudulenta el Crédito Fiscal y Costos amparados por compras de Cardamomo, relacionados con el giro de su establecimiento comercial, esto derivado de los resultados obtenidos en la verificaciones de extremos realizados a los contribuyentes: Hilario Jocon Yuc, Mariano Ponce Choc y Fausto Garcia López. Por lo tanto, se trasladó el expediente No. 2014-02-20-44-0000602, a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, de la Administración Tributaria, por el Delito de Defraudación Tributaria.
3. El Proveedor **AGRÍCOLA EL CAMINO CHIQUITO, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 351213-5**, con base al Informe de Auditoría No. 2015-4-98, de fecha 18 de mayo de 2015, que el contribuyente no cumplió con la presentación de la documentación solicitada. Derivado de lo anterior, el expediente número 2015-02-20-44-0000139; se trasladó a la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Administración Tributaria, por Resistencia a la Acción Fiscalizadora.
4. El Banco de Guatemala devolvió al contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**, en el Régimen Especial, el valor de Q1,361,439.57 integrado de la manera siguiente: julio de 2013, Q34,721.45; agosto de 2013, Q36,342.09; septiembre de 2013, Q268,196.09 y octubre de 2013, Q1,022,179.94.
5. Secuencia proveedores de primera línea del contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**:



6. Con base a lo anterior, se considera que existe crédito fiscal con indicios de defraudación tributaria, por valor de Q6,043,804.11; que incluye menoscabo fiscal, por Q5,484,335.57 en el Impuesto al Valor Agregado por parte del contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**, con relación a los proveedores de primera línea, cálculo que se detalla a continuación:

**CÁLCULO DEL CRÉDITO FISCAL CON INDICIOS DE DEFAUDACIÓN TRIBUTARIA
EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

DESCRIPCIÓN	VALOR Q.	VALOR Q.
CREDITO FISCAL REGISTRADO Y DECLARADO DE LOS PROVEEDORES DE PRIMERA LINEA		6,043,804.11
PROVEEDOR: CARLOS ORLANDO MENDOZA LETRAN		
MONTO NETO FACTURADO POR EL PROVEEDOR Q34,970,220.82 X 12%	4,196,426.51	
PROVEEDOR: AGRÍCOLA EL CAMINO CHIQUITO, SOCIEDAD ANÓNIMA		
MONTO NETO FACTURADO POR EL PROVEEDOR Q4,507,003.17 X 12%	540,840.39	
PROVEEDOR: GRANOS EL MAÍZ TRANSPARENTE, SOCIEDAD ANÓNIMA		
MONTO NETO FACTURADO POR EL PROVEEDOR Q10,887,810.05 X 12%	1,306,537.21	
TOTAL CRÉDITO FISCAL CON INDICIOS DE DEFAUDACIÓN TRIBUTARIA		6,043,804.11

**CÁLCULO DEL MENOSCABO FISCAL
EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

DESCRIPCIÓN	VALOR Q.	VALOR Q.
PROVEEDOR: CARLOS ORLANDO MENDOZA LETRAN		
IVA DEVUELTO EN EL RÉGIMEN ESPECIAL	617,762.36	
RETENCIONES IVA COMPENSADAS	<u>2,734,641.52</u>	3,352,403.88
PROVEEDOR: AGRÍCOLA EL CAMINO CHIQUITO, SOCIEDAD ANÓNIMA		
IVA DEVUELTO EN EL RÉGIMEN ESPECIAL	129,893.28	
RETENCIONES IVA COMPENSADAS	<u>351,546.25</u>	481,439.53
PROVEEDOR: GRANOS EL MAÍZ TRANSPARENTE, SOCIEDAD ANÓNIMA		
IVA DEVUELTO EN EL RÉGIMEN ESPECIAL	216,634.47	
RETENCIONES IVA COMPENSADAS	<u>849,249.19</u>	1,065,883.66
COMPENSACIÓN DE OFICIO (IVA-ISO) EFECTUADA POR EL CONTRIBUYENTE		584,608.50
TOTAL MENOSCABO FISCAL		<u><u>5,484,335.57</u></u>

VIII. RECOMENDACIONES:

1. Suspender la Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, solicitado por el contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**, por **UN MILLÓN DOSCIENTOS CUARENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO QUETZALES CON VEINTE CENTAVOS (Q1,241,468.20)**, que corresponde a los períodos impositivos comprendidos del 1 de julio de 2013 al 31 de diciembre de 2013.
2. Trasladar el presente expediente Número **2015-02-01-45-0002339**, del contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 204193-6**, por medio de la Providencia SAT-GCEM-DF-RG-041-2017, a la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 "A" último párrafo del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 70 y 90 del Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas vigentes, para que se inicien las acciones legales correspondientes.

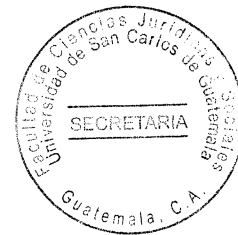
Atentamente,

(f) Sello Auditor

(f) Sello Supervisor

(f) Sello Jefe Sección

(f) Sello Jefe de División



ANEXO 2



DENUNCIA PENAL NUEVA

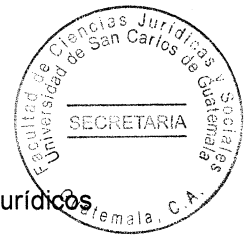
EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA

SEÑOR JUEZ DEL JUZGADO DE PRIMERA INSTANCIA PENAL, NARCOACTIVIDAD Y DELITOS CONTRA EL AMBIENTE DEL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA.-----

JULIO ENRIQUE GODOY MAX, de cuarenta y seis años de edad, casado, guatemalteco, Contador Público y Auditor, guatemalteco, de este domicilio, me identifico con documento de identificación personal y código único de identificación número dos mil doscientos, dieciocho mil trescientos veinte, dos mil ciento siete, extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, y JUAN CARLOS PÉREZ LÓPEZ, de treinta y cuatro años de edad, soltero, Contador Público y Auditor, guatemalteco, con domicilio en el Departamento de Guatemala, me identifico con documento de identificación personal y código único de identificación número dos mil quinientos veinte dos, veinte mil trescientos dos, dos mil ciento siete, extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala; ante usted respetuosamente comparecemos y

EXPONEMOS:

Actuamos en la calidad de Auditor Tributario y Supervisor Tributario, respectivamente, de la División de Fiscalización, Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).



- I. Señalamos como lugar para recibir notificaciones y citaciones la Intendencia de Asuntos Jurídicos, de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual se encuentra ubicada en la 7ª. Avenida 3-73 zona 9, Edificio Torre SAT, 6to. Nivel, del municipio de Guatemala del Departamento de Guatemala.
- II. Actuamos bajo el Auxilio Profesional de los Abogados Aura Celeste Samayoa Blanco, Luis Fernando Aguilar Ruiz, María Cristina Gómez Rodríguez, y Manuel Antonio Barrera Cabrera, quienes podrán actuar en forma conjunta, separada e indistintamente, y que la Abogada Aura Celeste Samayoa Blanco, acredita su calidad de mandataria especial judicial con representación con la fotocopia autenticada del testimonio de la Escritura Pública número siete (7), autorizada en la ciudad de Guatemala el diecisiete de enero de dos mil trece, por el Notario Julio César Ramos Morales, inscrito en el Registro Electrónico de Poderes del Archivo General de Protocolos con el número de poder doscientos sesenta y siete mil trescientos cincuenta y tres guión E (267353-E), con fecha dieciocho de febrero de dos mil trece, documento que se acompañan al presente memorial.

OBJETO DE NUESTRA COMPARECENCIA:

Comparecemos con el objeto de cumplir con la obligación de **DENUNCIAR** hechos de los cuales tuvimos conocimiento y que revisten características de delitos que afectan el orden jurídico tributario, en contra del contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, de nombre comercial Exportaciones Nulas, S.A., NIT: 402391-9 a través de su Representante Legal JOSE FRANCISCO RUIZ ESTAFA** quien para efectos de su individualización indicamos que se identifica con documento de identificación personal y código único de identificación número dos mil quinientos veinte dos, veinte mil trescientos dos, dos mil ciento siete, extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala; el domicilio fiscal y comercial se encuentra ubicado en 9ª Calle 9-90, zona 9, Guatemala, Guatemala, siendo su **Contador General** el señor **JORGE ARTURO MENDEZ CHANTAJE**; de igual manera importante resulta solicitar también al ente investigador que la investigación también se extienda a cualquier otra persona individual o jurídica que de la investigación que realice oportunamente la

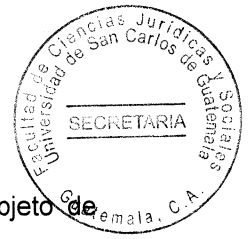


Fiscalía a cargo, resulten responsables de la comisión de delitos que afecten el Régimen Jurídico Tributario, por las razones que se exponen en el cuerpo de este escrito, con base en los siguientes:

HECHOS:

ANTECEDENTES:

- 1) En ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria, el licenciado Antonio Alejandro Valladares Cano, Jefe de la División de Crédito Fiscal de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, de la Superintendencia de Administración Tributaria, emitió los nombramientos números 2017-8-282 de fecha 15 de febrero de 2017, con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA** (entidad que se dedica a la compra, venta, comercialización y exportación de Cardamomo, Limón Deshidratado (seco), Achiote y Pimienta Gorda, según auditoría), relacionadas con la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, presentada con fecha 12 de julio de 2015, por un monto de UN MILLÓN DOSCIENTOS CUARENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO QUETZALES CON VEINTE CENTAVOS (Q.1,241,468.20), integrado de la siguiente manera: 25% que corresponde a los períodos impositivos de julio a septiembre de 2013, 40% al período impositivo de octubre de 2013 y el 100% de los períodos impositivos de noviembre y diciembre de 2013, a fin de determinar si procede o no la devolución del Crédito Fiscal.
- 2) En cumplimiento al nombramiento referido, se llevó a cabo la auditoría respectiva conforme al **alcance de la auditoría que indica:** *“La inclusión al programa número 08-11-03-04-08-015-2017 de la auditoría de campo realizada para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas relacionadas con la solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, solicitado por el contribuyente EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, conforme la Guía de Auditoría establecida en la normativa de devolución de crédito fiscal, Régimen General...”*. Para el efecto se le notificó legalmente el requerimiento de información



número 2017-8-282-1 de fecha 19 de febrero de 2017, en esa misma fecha, con el objeto de conocer la solicitud de Devolución de Crédito Fiscal.

RESULTADO DE LA AUDITORÍA:

Como resultado de la auditoría tributaria y en base a la documentación que la entidad contribuyente proporcionó como consecuencia del requerimiento de información número 2017-8-282-1 de fecha 19 de febrero de 2017, con su respectiva cédula de notificación de la misma fecha se determinó que la entidad denunciada EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, presenta una cadena de presuntos proveedores tal como se expone a continuación:

1. **CARLOS ORLANDO MENDOZA LETRAN, NIT: 380497-5:** tal como se esquematiza en el propio informe de auditoría número INF-GCEM-DF-RG-282-2017, que se adjunta a esta denuncia, el contribuyente actualmente tiene tres expedientes abiertos por períodos impositivos distintos -2011, 2012, 2013 y 2014-, uno por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, y procesos penales por Defraudación Tributaria, ante los Tribunales de Cobán, Alta Verapaz, es decir, que este presunto proveedor, ya tiene antecedentes delictivos en materia tributaria. Tiene su domicilio fiscal en Residenciales la Villa 2-26 Zona 3 y domicilio comercial 9a. Avenida 9-37 Zona 6, Barrio El Calvario, ambas direcciones del municipio de Cobán, departamento de Alta Verapaz, y durante los períodos impositivos de julio a diciembre de 2013, facturó un valor neto de Q.34,970,220.82, monto que generó un crédito fiscal por Q.4,196,426.51.
2. **GRANOS DEL MAÍZ TRANSPARENTE, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT: 8021023-5:** Este contribuyente tiene abierto expediente por los períodos impositivos de enero a diciembre de 2013 por el delito de Defraudación Tributaria. Su domicilio fiscal se encuentra ubicado en 8 Avenida Lote 19, zona 6, municipio de Cobán, departamento de Alta Verapaz, y durante los períodos impositivos de julio a diciembre de 2013, facturó un valor neto de Q.10,887,810.05, que generó un crédito fiscal por Q.1,306,537.21.
3. **AGRÍCOLA EL CAMINO CHIQUITO, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 351213-5:** El contribuyente tiene un expediente abierto por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, por los períodos impositivos de enero a diciembre de 2013. Su domicilio fiscal está en 9ª. Calle Lote 15,



Colonia Vista, Zona 5, municipio de Cobán, departamento de Alta Verapaz; durante los periodos impositivos de julio a diciembre de 2013, facturó un valor neto de Q.4,507,003.17, generando un crédito fiscal por Q.540,840.39.

Es importante indicar que actualmente los tres proveedores antes indicados en el sistema del Registro Tributario Unificado cuentan con un alertivo donde se indica que no localizados, por lo que hicieron todas las averiguaciones posibles para su localización y estas fueron desfavorables en los domicilios fiscales y comerciales de los contribuyentes.

El Banco de Guatemala devolvió al contribuyente EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, en el régimen especial, el valor de Q.1,361,439.57 integrado de la forma siguiente: julio de 2013 Q.34,721.45, agosto de 2013 Q.36,342.09, septiembre de 2013 Q.268,196.09 y octubre de 2013 Q.1,022,179.94.

CONCLUSIÓN:

Con base en lo expuesto, relacionado al crédito fiscal registrado y declarado de los proveedores de primera línea arriba consignados, con base en los valores netos facturados, existen claros indicios de la comisión de ilícitos en materia tributaria, estableciéndose MENOSCABO FISCAL, de la forma que se indica a continuación:

1. EL CRÉDITO FISCAL con indicio de defraudación tributaria, en el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO asciende a Q.6,043,804.11.
2. CALCULO DEL MENOSCABO FISCAL:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: Q.5,484,335.57

DE LOS HECHOS QUE SE CONSIDERAN CONSTITUTIVOS DE DELITOS:

En consecuencia el contribuyente **EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA**, a través de su Representante Legal, así como de cualquier otra persona individual o jurídica que pudo contribuir en la materialización de los hechos (*extremos que deben ser investigados por el Ministerio Público, para llegar a la verdad histórica de los hechos*), indujo a error a la Administración Tributaria, con el propósito de desvirtuar sus rentas o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal, por lo que existen elementos e indicios suficientes para presumir que se incurrió en los ilícitos penales de



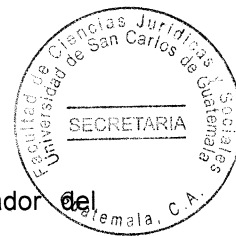
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA tal como

se ha expuesto, evidenciándose así la intención de dicho contribuyente de **DEFRAUDAR AL FISCO Y POR ENDE AL ESTADO DE GUATEMALA**, con la posible colaboración de los presuntos proveedores, extremos que deben investigarse.

ELEMENTOS DE CONVICCIÓN:

DOCUMENTOS EN COPIA SIMPLE:

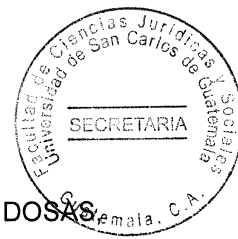
- 1) Nombramiento número nombramiento número 2017-8-282, de fecha 15 de febrero de 2017, emitido por el licenciado Antonio Alejandro Valladares Cano, Jefe de la División de Crédito Fiscal, de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 2) Requerimiento de Información número 2017-8-282-1 de fecha 19 de febrero de 2017, con su respectiva notificación de la misma fecha.
- 3) Acta N° GCEM-DF-RG-589-2017, de fecha 21 de marzo de 2017, de actuaciones tributarias, celebrada en la sede fiscal del contribuyente, donde comparecen el Auditor y Supervisor Tributario así como el representante legal de la entidad que se denuncia, señor JOSE FRANCISCO RUIZ ESTAFA, en la que consta que el contribuyente presentó la documentación requerida para llevar a cabo la auditoría tributaria.
- 4) Informe número INF-GCEM-DCF-RG-282-2017, de fecha 26 de marzo de 2017, de la División de Crédito Fiscal, Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, de la Superintendencia de Administración Tributaria, firmado por los profesionales siguientes: Auditor Tributario, Licenciado Julio Enrique Godoy Max; Supervisor Tributario, Licenciado Juan Carlos Pérez López; Jefe de Sección Crédito Fiscal del Régimen General, Licenciado Mario Alberto Ramiro Calderón.
- 5) Despliegado del Registro Tributario Unificado de la entidad denunciada EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, para que el Ministerio Público cuente con otros elementos importantes que son de interés para la investigación que se solicita.



- 6) Desplegado de la consulta del contribuyente Jorge Arturo Méndez Chantaje, Contador del contribuyente EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, para que el Ministerio Público cuente con elementos adicionales para la investigación pertinente.
- 7) Desplegado del Registro Tributario Unificado del señor José Francisco Ruiz Estafa Representante legal del contribuyente que se denuncia EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, donde constan datos de interés para la investigación que se solicita.

DECLARACIONES TESTIMONIALES:

- 1) **Julio Enrique Godoy Max**, quien actuó en su calidad de Auditor Tributario, de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, División de Crédito Fiscal, de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) realizó la auditoría de mérito, quien podrá ser citado y/o notificado en la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se encuentra ubicada en la 7ª. Avenida 3-73 zona 9, Edificio Torre SAT, 6to. Nivel de la ciudad de Guatemala, del Departamento de Guatemala.
- 2) **Juan Carlos Pérez López**, quien actuó en su calidad de Supervisor Tributario, de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, División de Crédito Fiscal, de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) dentro de la auditoría de mérito, quien podrá ser citado y/o notificado en la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se encuentra ubicada en la 7ª. Avenida 3-73 zona 9, Edificio Torre SAT, 6to. Nivel de la ciudad de Guatemala, del Departamento de Guatemala.
- 3) **Mario Alberto Ramiro Calderón**, quien comparece firmando el informe de auditoría tributaria en su calidad de Jefe de Sección Crédito Fiscal, Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, División de Fiscalización, de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), quien podrá ser citado y/o notificado en la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se encuentra ubicada en la 7ª. Avenida 3-73 zona 9, Edificio Torre SAT, 6to. Nivel de la ciudad de Guatemala, del Departamento de Guatemala.



- 4) **Jorge Arturo Méndez Chantaje**, Contador del contribuyente EXPORTACIONES DUDOSAS SOCIEDAD ANÓNIMA, quien para el efecto puede ser citado en 7^a. Calle C, Residenciales Álamos de San Miguel 20-30, zona 3, Villa Nueva, Guatemala, dirección que consta en el desplegado adjunto, para que declare con relación a la actividad que realiza o realizaba dentro de la empresa.
- 5) **José Francisco Ruiz Estafa**, Representante legal del contribuyente que se denuncia EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, quien puede ser citado en diagonal 6 10-01 Zona 10, Guatemala, Guatemala, para hacerle saber la denuncia y que declare con relación a los hechos.

INFORMES:

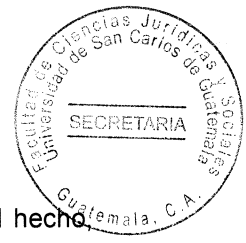
1. Que el Ministerio Público, solicite autorización judicial para requerir informes de las cuentas bancarias de los bancos del sistema, de las personas involucradas en los hechos que se denuncian, con el objeto de esclarecer la responsabilidad de los partícipes.
2. Los demás informes que la Fiscalía encargada de la investigación del caso, estime pertinentes.

FUNDAMENTO DE DERECHO:

CÓDIGO PROCESAL PENAL:

Artículo 297. “Denuncia. Cualquier persona deberá comunicar, por escrito u oralmente a la policía, al Ministerio Público o a un tribunal el conocimiento que tuviere acerca de la comisión de un delito de acción pública. La denuncia contendrá, en lo posible, el relato circunstanciado del hecho, con indicación de los partícipes, agraviados y testigos, elementos de prueba y antecedentes o consecuencias conocidos.”

Artículo 298. “Denuncia obligatoria. Deben denunciar el conocimiento que tienen sobre un delito de acción pública, con excepción de los que requieran instancia, denuncia o autorización para su persecución y sin demora alguna: 1) los funcionarios y empleados públicos que conozcan el hecho en ejercicio de sus funciones, salvo el caso de que pese sobre ellos el deber de guardar secreto.”



Artículo 299. “Contenido. La denuncia contendrá, en lo posible, el relato circunstanciado del hecho, con indicación de los partícipes, agraviados y testigos, elementos de prueba y antecedentes o consecuencias conocidos.

CÓDIGO PENAL:

Artículo 358 “A” DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. Comete delito de defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. ...”.

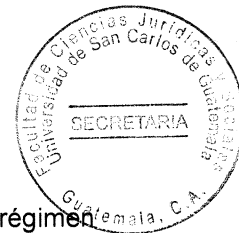
Artículo 358 “B”, el que en su parte conducente indica: **“CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.** Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior. ... 10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal y el contribuyente que las extiende.”

CÓDIGO TRIBUTARIO:

El artículo 70 establece en su segundo párrafo: “Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.”

LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala:

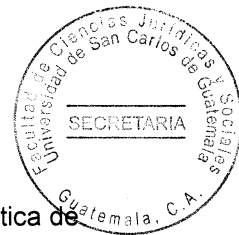
Artículo 3. “Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a....g. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya 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.”.

PETICIONES:

- I. Que se tenga por presentada y aceptada la presente denuncia y documentos adjuntos, iniciándose la formación del expediente respectivo.
- II. Que se tome nota de la calidad con que actuamos y del Auxilio profesional de los Abogados propuestos, quienes podrán actuar en forma conjunta, separada e indistintamente.
- III. Que se tenga por acredita la calidad con que actúa la Abogada Aura Celeste Samayoa Blanco con el documento descrito y que se adjunta a la presente denuncia.
- IV. Que se tenga como lugar para recibir notificaciones y citaciones el indicado.
- V. Que se tenga por presentada la presente denuncia penal en contra del contribuyente EXPORTACIONES DUDOSAS, SOCIEDAD ANÓNIMA, a través de su Representante Legal José Francisco Ruiz Estafa; se solicita también al ente investigador que la investigación se extienda en contra de cualquier otra persona individual o jurídica que de la investigación que realice oportunamente la Fiscalía a cargo de la misma, resulten responsables de la comisión de delitos que afecten el Régimen Jurídico Tributario.
- VI. Que se tengan por ofrecidos y presentados los medios de convicción adjuntos y los medios de investigación que se proponen, solicitando que se realicen a la brevedad posible.
- VII. Que el Órgano Contralo, oportunamente resuelva remitir la presente denuncia al Ministerio Público, con el objeto de que practique la investigación de los hechos denunciados, promoviendo cuanta diligencia sea necesaria para el esclarecimiento de dichos actos, además de los ya propuestos, los cuales afectan a la Administración Tributaria.
- VIII. Que se notifique a la Procuraduría General de la Nación, para que tenga conocimiento de la presente denuncia y pueda ejercer las acciones que de conformidad con la ley le corresponda a efecto de defender los derechos del Estado de Guatemala.

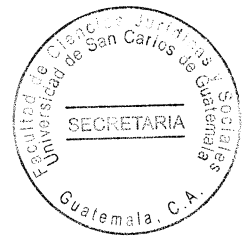


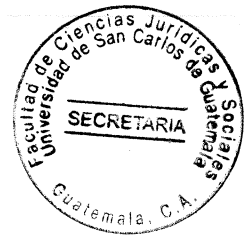
CITA DE LEYES: me fundamento en los artículos citados y: 4, 14, 28, 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 11bis, 43, 47, 116, 117, 118, 120, 314, 316 del Código Procesal Penal, 135 al 142 y 142Bis, 143 de la Ley del Organismo Judicial. Se adjuntan documentos descritos. Acompaño 5 copias de la presente denuncia y de los documentos adjuntos que constan de treinta y siete (37) folios.

Guatemala, 23 de julio de 2017.

f) _____ f) _____

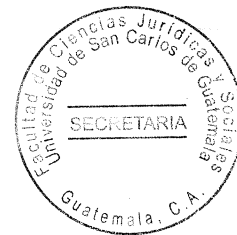
EN SU AUXILIO:





BIBLIOGRAFÍA

- CARDOZO POZO, Rodrigo. **Delitos tributarios**, ensayo tributario, <https://es.slideshare.net/mirtaderecho/delitos-tributarios-14699606>, Publicado el 12 de octubre de 2012.
- Centro Interamericano de administraciones tributarias.** Impuesto al Valor Agregado en países de América Latina, Series No.1 de Junio 2014.
- DE MATA VELA, José Francisco; José Aníbal De León Velasco. **Derecho penal guatemalteco.** Guatemala: Ed. Magna Terra, 2010.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** Vol. 1, Buenos Aires, Argentina: 1. Ed. De Palma, 1976.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.** De la aprobación a la implementación de la reforma fiscal, diagnóstico de la situación de las finanzas públicas, mayo 2013.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.** Transparencia: La llave para la legitimidad de la política fiscal. Boletín No. 6, noviembre 2013.
- JIMENEZ DE ASÚA, Luis. **La ley y el delito.** Argentina: Ed. Sudamericana Abeledo-Perrot, 1958.
- RANCAÑO MARTIN, María Asunción. **El delito de defraudación tributaria.** España: Ed. Madrid Marcial Pons, 1997.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas.** Chile: Ed. Jurídica, 1967.
- MEZGER, Edmund. **Derecho penal, Libro de estudio parte general.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Bibliográfica. 1958.
- PAVON VASCONCELOS, Francisco. **Derecho penal mexicano.** México: Ed. Porrúa, 1994.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. **El delito de defraudación tributaria.** Pamplona, España: Ed. Aranzadi, 1998.
- TORREALBA NAVAS, Adrián. **Los hechos ilícitos tributarios en el derecho costarricense.** Costa Rica: Ed. Centro de Estudios Tributarios. 1997.
- VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Astrea, 2007.



Legislación:

Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 1991.

Código Penal. Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala. 1973.

Código Procesal Penal. Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.

Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto Ley 107, Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala. 1971.

Criterio Tributario Institucional No. 01-2017. Criterio Institucional respecto a la determinación de menoscabo en la cadena de crédito fiscal de exportadores, Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria. 2017.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala. 2006.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. 1998.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo 5-2013, Presidente de la República de Guatemala. 2013.

Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo 007-2007, Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. 2007.